

**GEDALVA BARATTO**

**ICMS – ALTERNATIVAS PARA TRIBUTAR AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES  
INTERESTADUAIS E PARA PARTILHAR O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO**

**CURITIBA**  
**Junho de 2005**

**GEDALVA BARATTO**

**ICMS – ALTERNATIVAS PARA TRIBUTAR AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES  
INTERESTADUAIS E PARA PARTILHAR O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre no Mestrado Profissionalizante em Desenvolvimento Econômico (Área de Concentração: Políticas Públicas) no Curso de Pós-Graduação do Departamento de Economia do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Mariano de Mattos Macedo

**CURITIBA  
2005**

## TERMO DE APROVAÇÃO

GEDALVA BARATTO

### ICMS – ALTERNATIVAS PARA TRIBUTAR AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA E PARTILHAR O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

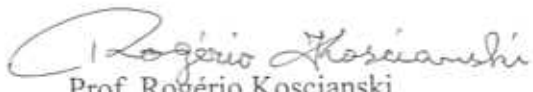
Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre no Mestrado Profissionalizante em Desenvolvimento Econômico (Área de Concentração: Políticas Públicas) no Curso de Pós-Graduação do Departamento de Economia do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

  
Orientador: Prof. Dr. Mariano de Mattos Macedo

Departamento de Economia do Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

  
Prof. Ivo Vasconcelos Pedrosa

Faculdade de Ciências da Administração de Pernambuco –  
FCAP

  
Prof. Rogério Kosciński

FAE Business School Centro Universitário

Curitiba, 24 de junho de 2005

## AGRADECIMENTOS

Ao professor Mariano de Matos Macedo que, mesmo com suas tantas atribuições, aceitou a tarefa de me orientar nesta dissertação.

Aos professores Ivo Pedrosa e Rogério Koscianski por aceitarem integrar a banca examinadora. O Ivo vindo de longa distância (Recife) e o Rogério de longa data (pois foi meu professor em 1977).

A Aguiar Arantes pela leitura cuidadosa e co-orientação.

Ao Secretário de Estado da Fazenda do Paraná, Heron Arzua por despertar meu interesse pelo tema e ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado, Luiz Carlos Vieira, pelo consentimento para que eu fizesse o mestrado.

Aos estudiosos e especialistas Fernando Rezende, Ricardo Varsano, Érica de Araújo, Ivo Pedrosa e Luiz Antônio Bins, pelos estudos que fizeram, os quais se constituíram em preciosos e indispensáveis instrumentos para a esta dissertação.

Aos colegas de trabalho da COTEPE/ICMS e da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná pela convivência e contribuição no aprendizado.

Aos professores do Mestrado Profissional em Desenvolvimento Econômico do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Economia do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR pela dedicação.

Aos colegas do mestrado pela convivência gratificante e enriquecedora.

Ao companheiro Gilberto José Magueroski, pela paciência, compreensão e cuidados.

A todos muito obrigada!

## SUMÁRIO

|   |             |
|---|-------------|
| <b>LISTA DE TABELAS .....</b>   | <b>VIII</b> |
| <b>LISTA DE QUADROS .....</b>   | <b>IX</b>   |
| <b>LISTA DE ANEXOS .....</b>  | <b>X</b>    |
| <b>LISTA DE SIGLAS .....</b>  | <b>XI</b>   |
| <b>LISTA DE ABREVIATURAS.....</b>   | <b>XII</b>  |
| <b>RESUMO .....</b>   | <b>XIII</b> |
| <b>ABSTRACT .....</b>   | <b>XIV</b>  |
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>1</b>    |
| <b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E ASPECTOS CONCEITUAIS .....</b>   | <b>20</b>   |
| 2.1 ELEMENTOS DE FEDERALISMO FISCAL E DE TEORIAS ECONÔMICAS<br>DO SETOR PÚBLICO .....   | 20          |
| 2.1.1 Teoria Neoclássica das Finanças Públicas .....  | 22          |
| 2.1.2 Teoria da Escolha Pública .....   | 26          |
| 2.1.3 Economia dos Custos de Transação .....  | 30          |
| 2.1.4 Nova Economia Institucional .....   | 33          |
| 2.2 PRINCÍPIOS TEÓRICOS DE TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS<br>NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL ..... | 36          |
| 2.2.1 Princípios Teóricos de Tributação .....   | 37          |
| 2.2.2 Princípios Constitucionais na Constituição da República Federativa do Brasil .....                                      | 41          |
| 2.2.3 Tributos - Algumas Classificações .....   | 45          |
| 2.3 TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS .....   | 47          |
| 2.3.1 Tributação Especial de Bens e Serviços .....  | 49          |
| 2.3.2 Tributação Geral de Bens e Serviços .....   | 50          |
| 2.3.2.1 Tributação monofásica .....   | 51          |
| 2.3.2.2 Tributação plurifásica .....  | 52          |
| 2.3.2.2.1 Tributação plurifásica cumulativa .....   | 53          |
| 2.3.2.2.2 Tributação plurifásica não-cumulativa – Imposto do Tipo IVA .....   | 54          |
| 2.4 HARMONIZAÇÃO FISCAL EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....   | 69          |
| 2.5 COORDENAÇÃO JURISDICIONAL DE IMPOSTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS.....  | 74          |
| 2.5.1 Princípio de Jurisdição ou de Territorialidade .....  | 75          |
| 2.5.2 Princípio de Tributação no País (ou Estado) de Origem .....   | 76          |
| 2.5.3 Princípio de Tributação no País (ou Estado) de Destino .....  | 78          |

|          |  |            |
|----------|--|------------|
| 2.5.4    | Esclarecimentos Relevantes Quanto aos Princípios de Origem e de Destino .....      | 82         |
| 2.5.5    | Princípio de Origem Restrita (Misto ou Híbrido) – O ICMS no Brasil .....           | 86         |
| 2.5.6    | Implicações da ‘Globalização’ Quanto aos Princípios de Origem e de Destino .....   | 89         |
| 2.6      | <b>TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EM FEDERAÇÕES – ATRIBUIÇÃO</b>                    |            |
|          | <b>DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E DISPUTA PELA “BASE CONSUMO” .....</b>             | <b>91</b>  |
| 2.6.1    | A Visão Tradicional de Musgrave .....  | 92         |
| 2.6.2    | A Visão Recente de Bird .....  | 93         |
| 2.6.3    | A Visão de Mclure .....  | 96         |
| 2.6.4    | Uma Tipologia Para a Atribuição de Receitas .....                                  | 99         |
| <b>3</b> | <b>ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE</b>                    |            |
|          | <b>MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE</b>                    |            |
|          | <b>INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO .....</b>                       | <b>102</b> |
| 3.1      | <b>INTRODUÇÃO E CONTEXTO NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS</b>                     |            |
|          | <b>NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>                                      | <b>102</b> |
| 3.2      | <b>ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....</b>                                | <b>107</b> |
| 3.2.1    | Critério Material da Hipótese de Incidência Tributária .....                       | 109        |
| 3.2.2    | Critérios Espacial e Temporal da Hipótese de Incidência. Local e Momento           |            |
|          | da Ocorrência do “Fato Gerador” .....  | 111        |
| 3.2.3    | Critério Pessoal da Consequência Tributária. Sujeito Ativo e Sujeito Passivo ..... | 113        |
| 3.2.4    | Critério Quantitativo da Consequência Tributária. Base de Cálculo e Alíquota ..... | 115        |
| 3.2.5    | Não-Cumulatividade .....   | 119        |
| 3.3      | <b>ICMS – PROBLEMAS ESPECÍFICOS .....</b>  | <b>122</b> |
| 3.3.1    | ‘Cumulatividades’ do ICMS .....  | 122        |
| 3.3.2    | Produtos da Cesta Básica .....   | 124        |
| 3.3.3    | Diferimento de Parcela da Incidência do ICMS nas Operações Praticadas              |            |
|          | Entre Contribuintes Localizados no Estado .....                                    | 127        |
| 3.3.4    | Benefícios e Incentivos Fiscais e ‘Guerra Fiscal’ .....                            | 130        |
| 3.4      | <b>PRINCÍPIO JURISDICIONAL - O SISTEMA TRIBUTÁRIO DO ICM NAS</b>                   |            |
|          | <b>OPERAÇÕES INTERESTADUAIS .....</b>  | <b>145</b> |
| 3.5      | <b>PRINCÍPIO JURISDICIONAL - O SISTEMA TRIBUTÁRIO DO ICMS NAS</b>                  |            |
|          | <b>OPERAÇÕES INTERESTADUAIS .....</b>  | <b>163</b> |
| 3.5.1    | Comentários a Respeito da Balança Comercial Interestadual .....                    | 170        |
| 3.6      | <b>COMPATIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL</b>                  |            |

|   |            |
|---|------------|
| COM O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL .....  | 176        |
| <b>4 ICMS E IVA - ALTERNATIVAS PRÁTICAS E RACIONAIS PARA TRIBUTAR<br/>E PARTILHAR O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO, DAS OPERAÇÕES E<br/>PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS .....</b> | <b>183</b> |
| 4.1 INTRODUÇÃO, ASPECTOS METODOLÓGICOS, ESTRUTURA E TIPOLOGIA<br>DE ANÁLISE .....   | 183        |
| 4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO .....   | 191        |
| 4.2.1 Contexto e Processo de Reforma Tributária de 1995 a 1998 .....  | 191        |
| 4.2.2 Modelo do ‘Novo ICMS’ na Proposta ‘Pedro Parente’ Para a PEC 175/95 .....   | 195        |
| 4.2.3 Notas Conclusivas .....   | 198        |
| 4.2.4 Experiência Prática Internacional - O IVA harmonizado do Governo Federal do<br>Canadá e Provincial de <i>Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick</i> .....  | 201        |
| 4.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMPARTILHADA ENTRE A UNIÃO E OS<br>ESTADOS .....  | 204        |
| 4.3.1 Contexto e Processo de Reforma Tributária do ICMS em 1999 .....   | 204        |
| 4.3.2 Modelo ‘Barquinho’ Para o ‘Novo ICMS’ da PEC 175/95 .....   | 209        |
| 4.3.2.1 Origem e contexto .....   | 209        |
| 4.3.2.2 Mecanismo operacional .....   | 211        |
| 4.3.2.3 Demonstração matemática e contábil .....  | 213        |
| 4.3.2.4 Vantagens do modelo .....   | 217        |
| 4.3.2.5 Desvantagens do modelo .....  | 222        |
| 4.3.2.6 Epílogo e Algumas Conclusões .....  | 228        |
| 4.3.3 Experiência Prática Internacional - O ‘IVA Dual’ do Governo Federal do<br>Canadá e Provincial de Quebec .....   | 231        |
| 4.3.4 Experiências Teóricas Internacionais .....  | 236        |
| 4.3.4.1 O IVA Compensável ou <i>Compensating Value Added Tax</i> – CVAT .....   | 236        |
| 4.3.4.2 O IVA Compartilhado ou <i>Shared Value Added Tax</i> – SVAT .....   | 239        |
| 4.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS COM COBRANÇA NO<br>ESTADO DE DESTINO .....   | 240        |
| 4.4.1 Introdução .....  | 240        |
| 4.4.2 Modelo ‘Alíquota Zero’ ou ‘Pagamento Diferido’ .....  | 241        |
| 4.4.3 Modelo ‘Certificado de Crédito’ .....   | 247        |
| 4.4.4 Experiência Prática Internacional - O Modelo ‘Transitório’ em Vigor na União Européia ....  | 250        |

|   |            |
|---|------------|
| 4.4.5 Notas Conclusivas .....   | 258        |
| 4.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONJUNTA DOS ESTADOS COM<br>COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM .....   | 259        |
| 4.5.1 Introdução e Esclarecimentos Iniciais .....   | 259        |
| 4.5.2 Sujeição Ativa e Cobrança no Estado de Origem, Atribuição de Receita<br>(total ou parcial) ao Estado de Destino .....                         | 262        |
| 4.5.2.1 Modelo ‘Fundão’ .....   | 263        |
| 4.5.2.2 Modelo ‘Fundinho’ .....   | 268        |
| 4.5.2.3 Modelo ‘Coeficientes de Participação’ .....   | 273        |
| 4.5.3 Sujeição Ativa do Estado de Destino, Cobrado no Estado de Origem,<br>Atribuição de Receita (total ou parcial) ao Estado de Destino .....      | 278        |
| 4.5.3.1 Introdução e Contexto - O Processo de Reforma Tributária do ICMS a Partir de 2003 .....   | 279        |
| 4.5.3.2 Modelo ‘Travessia’ .....  | 281        |
| 4.5.3.3 Modelo da PEC 41/03 .....   | 285        |
| 4.5.4 Experiências Teóricas Internacionais - Propostas da Comissão da UE Para o<br>Regime ‘Definitivo’ do IVA - Câmara de Compensação e Fundo ..... | 294        |
| 4.5.4.1 Introdução .....  | 294        |
| 4.5.4.2 Câmara de Compensação - As Propostas de 1985 (Livro Branco) e 1987<br>(Pacote Cockfield) .....  | 297        |
| 4.5.4.3 Fundo com Base em Estatísticas Macroeconômicas do Consumo – A Proposta<br>da Comissão de 1996 .....   | 304        |
| 4.5.4.4 <i>Viable Integrated VAT</i> - VIVAT .....  | 307        |
| 4.6 ALEMANHA - COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO ENTRE AS UNIDADES<br>DA FEDERAÇÃO .....   | 310        |
| 4.7 QUADROS SINTÉTICOS DE ANÁLISE DOS MODELOS .....   | 316        |
| 4.8 TRANSIÇÃO NA REFORMA ENTRE OS SISTEMAS E ASPECTOS JURÍDICOS .....   | 326        |
| <b>5 CONCLUSÕES .....</b>   | <b>328</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>   | <b>362</b> |
| <b>APÊNDICE 1 .....</b>   | <b>372</b> |
| <b>ANEXOS .....</b>   | <b>376</b> |



## LISTA DE TABELAS

|  |     |
|--|-----|
| TABELA 1 - TRIBUTAÇÃO PLURIFÁSICA CUMULATIVA - DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA DO EFEITO DA CUMULATIVIDADE NO IMPOSTO E NOS PREÇOS ...     | 54  |
| TABELA 2 - MÉTODO <b>INDIRETO</b> SUBTRATIVO COM ALÍQUOTA ÚNICA E DIFERENTES.....  | 61  |
| TABELA 3 - MÉTODO <b>DIRETO</b> SUBTRATIVO COM ALÍQUOTA ÚNICA E DIFERENTES ...   | 62  |
| TABELA 4 - IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO SIMPLES <b>ANTES</b> DO ÚLTIMO ESTÁGIO .....                                       | 65  |
| TABELA 5 - IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO SIMPLES <b>NO</b> ÚLTIMO ESTÁGIO .....   | 66  |
| TABELA 6 - IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO <b>COMPLETA</b> NO ÚLTIMO ESTÁGIO .....  | 67  |
| TABELA 7 - TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL EM 2004 .....  | 103 |
| TABELA 8 - ICM E ICMS – MECANISMO DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – DEMONSTRATIVO DA PARTILHA DE RECEITA .....            | 147 |
| TABELA 9 - ALÍQUOTAS DO ICM E ICMS .....   | 151 |
| TABELA 10 - VALOR CONTÁBIL DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS DOS CONTRIBUINTES DO ICMS EM 2002 .....                            | 171 |
| TABELA 11 - VALORES BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS EM 2001.....                       | 171 |
| TABELA 12 - EXEMPLOS HIPOTÉTICOS DE BALANÇA COMERCIAL INTERESTADUAL .....  | 174 |
| TABELA 13 - DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA E CONTÁBIL DO IVA COMPARTILHADO COM O MODELO ‘BARQUINHO’ .....                                 | 215 |
| TABELA 14 - ALÍQUOTA NECESSÁRIA PARA O IVA DA PEC 175/95 PRESERVAR O MONTANTE DE ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS QUE SERIAM EXTINTOS .... | 229 |

## LISTA DE QUADROS

|  |     |
|--|-----|
| QUADRO 1 – RESUMO DOS MÉTODOS DE CÁLCULO DO IVA .....  | 59  |
| QUADRO 2 – ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS EM VIGOR A PARTIR DE 1989 ...  | 117 |
| QUADRO 3 - REGRA MATRIZ DO IVA COM O ‘BARQUINHO’ EM UMA OPERAÇÃO<br>INTERESTADUAL DE SAÍDA .....   | 217 |
| QUADRO 4 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS<br>OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA,<br>PRINCÍPIO JURISDICIONAL INTERESTADUAL E CARACTERÍSTICAS .....                | 318 |
| QUADRO 5 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS DAS<br>OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - GRAU DE ADERÊNCIA E ATENDIMENTO<br>DOS OBJETIVOS PRETENDIDOS, REQUISITOS NECESSÁRIOS E ATRIBUTOS<br>DESEJÁVEIS ..... | 323 |
| QUADRO 6 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS DAS<br>OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - FEDERALISMO FISCAL E ATRIBUTOS<br>POLÍTICO / INSTITUCIONAIS .....  | 325 |

## LISTA DE ANEXOS

|   |     |
|---|-----|
| ANEXO 1 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO EXECUTIVO<br>FEDERAL EM DEZEMBRO DE 1998 (PROPOSTA PEDRO PARENTE 2) .....                             | 377 |
| ANEXO 2 - PEC 175/95 - EMENDA SUBSTITUTIVA GLOBAL DO DEPUTADO<br>ANTONIO KANDIR DE ABRIL DE 1999 .....  | 379 |
| ANEXO 3 - PEC 175/95 – VERSÃO DO RELATOR (MUSSA DEMES) DE ABRIL/99,<br>DEPOIS DE ACOLHIDAS SUGESTÕES CONTIDAS EM 98 EMENDAS<br>SUBSCRITAS NO CONGRESSO NACIONAL ..... | 381 |
| ANEXO 4 - PEC 175/95 – VERSÃO APROVADA NA COMISSÃO DE REFORMA<br>TRIBUTÁRIA EM OUTUBRO/99 .....   | 383 |
| ANEXO 5 - PROJETO DE RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 54, DE 11/05/2000 .....   | 387 |
| ANEXO 6 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO GRUPO<br>DE TRABALHO REFORMA TRIBUTÁRIA DA COTEPE/ICMS EM SET./99 .....                               | 388 |
| ANEXO 7 - PEC 175/95 - VERSÃO DE EMENDA AGLUTINATIVA, DE 02/03/00, DO<br>RELATORMUSSA DEMES .....   | 391 |
| ANEXO 8 - PEC 41/03 – VERSÃO ORIGINAL ENVIADA PELO GOVERNO FEDERAL À<br>CÂMARA DOS DEPUTADOS EM ABRIL DE 2003 .....   | 394 |
| ANEXO 9 - PEC 285/04 – VERSÃO DE 20/04/05 DE EMENDA AGLUTINATIVA<br>GLOBAL À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 285/04.....   | 396 |

## LISTA DE SIGLAS

|             |  |
|-------------|--|
| ADCT        | - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias   |
| ADI         | - Ação Direta de Inconstitucionalidade   |
| BCI         | - Balança Comercial Interestadual  |
| CF/88       | - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988   |
| CIDE        | - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico   |
| COFINS      | - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social   |
| CONFAZ      | - Conselho Nacional de Política Fazendária   |
| COTEPE/ICMS | - Comissão Técnica Permanente do ICMS  |
| CPMF        | - Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira  |
| CSLL        | - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido  |
| CTN         | - Código Tributário Nacional   |
| CVAT        | - <i>Compensating Value Added Tax</i>  |
| DF          | - Distrito Federal   |
| EC          | - Emenda Constitucional  |
| GST         | - <i>Goods and Services Tax</i>  |
| GT          | - Grupo de Trabalho  |
| HST         | - <i>Harmonized Sales Tax</i>  |
| ICA         | - Operações relativas à Circulação de Combustíveis Automotivos   |
| ICM         | - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias  |
| ICMS        | - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| IOF         | - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários   |
| IPI         | - Imposto sobre Produtos Industrializados  |
| IR          | - Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza   |
| ISS         | - Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza  |
| IVA         | - Imposto sobre Valor Agregado   |
| IVA's       | - Impostos sobre Valor Agregado  |
| IVC         | - Imposto Sobre Vendas e Consignações  |
| IVV         | - Imposto Sobre Vendas a Varejo  |
| LC          | - Lei Complementar   |
| LO          | - Lei Ordinária  |
| MERCOSUL    | - Mercado Comum do Sul   |
| N/NE/CO+ES  | - Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste (Inclusive o Espírito Santo)  |
| NEI         | - Nova Economia Institucional  |
| PEC         | - Projeto de Emenda Constitucional   |
| PIS         | - Programa de Integração Social  |
| PP1         | - Proposta de Reforma Tributária Pedro Parente 1   |
| PP2         | - Proposta de Reforma Tributária Pedro Parente 2   |
| PRS         | - Projeto de Resolução do Senado   |
| QST         | - <i>Quebec Sales Tax</i>  |
| RS          | - Resolução do Senado  |
| SA          | - Sujeito Ativo  |
| SIMPLES     | - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte   |
| SP          | - Sujeito Passivo  |
| STN         | - Sistema Tributário Nacional Brasileiro   |

|         |  |
|---------|--|
| S/SU-ES | - Regiões Sul e Sudeste (Exclusive o Estado do Espírito Santo) |
| UE      | - União Européia   |
| UF      | - Unidade da Federação   |
| VA      | - Valor Agregado   |
| VIVAT   | - <i>Viable Integrated VAT</i>                                 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

|      |                                     |           |                 |
|------|-------------------------------------|-----------|-----------------|
| < >  | - maior e menor                     | est.      | - estado        |
| §    | - parágrafo                         | interest. | - interestadual |
| art. | - artigo                            | p.e.      | - por exemplo   |
| c/   | - com                               | s/        | - sem           |
| EM   | - Estado-Membro da União Européia   | s/p.      | - sem página    |
| EM's | - Estados-Membros da União Européia | s/d       | - sem data      |

## RESUMO

O ICMS é o imposto com a maior arrecadação no Brasil. A atribuição de competência aos estados para tributar imposto do tipo valor agregado lhes permite obter maior grau de autonomia, mas pode provocar distorções econômicas em virtude da característica nacional do tributo. Um de seus principais problemas reside na sistemática adotada nas operações e prestações interestaduais, mediante adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas e inferiores às que são aplicadas às operações e prestações dentro do estado, denominado princípio de tributação de origem restrita (misto ou híbrido), e que tem como propósito partilhar o produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino. Em vista desta inadequação, entre outras, o ICMS é alvo constante de propostas de reforma tributária, desde o início da década de 90.

O primeiro objetivo desta dissertação é comprovar que o sistema atual de ICMS nas transações interestaduais precisa ser alterado, verificando as consequências que a sistemática provoca na economia e no pacto federativo. Visa demonstrar que está sendo pago um preço muito alto para manter o sistema vigente, o qual sequer tem sido eficaz para partilhar receita entre o estado de origem e o de destino.

Pretende-se verificar, do ponto de vista da eficácia microeconômica (para os contribuintes), a afetação ao princípio da neutralidade, em suas vertentes associadas à harmonização, formação dos preços nas firmas, localização dos empreendimentos, concorrência, competitividade, sonegação, complexidade tributária e administrativa. Do ponto de vista do pacto federativo, analisar como se processam as relações federativas, a fragilização e a tensão nas relações entre os Entes Políticos, a indução à ‘guerra fiscal’, os elevados custos para a administração do imposto e a manutenção de acentuadas diferenças econômicas entre os estados.

Em decorrência, o segundo objetivo desta dissertação é analisar modelos alternativos para tributar e partilhar o produto da arrecadação das operações interestaduais, no Brasil, para o ICMS (ou IVA), analisando propostas de reforma, tanto formalizadas no Congresso Nacional, quanto formuladas por estudiosos e especialistas no assunto. O trabalho contempla também experiências internacionais, tanto práticas quanto racionais. Pretende-se apontar soluções mais apropriadas para o caso brasileiro, levando em conta o dilema inerente à escolha entre autonomia federativa e neutralidade econômica.

O referencial teórico utilizado é a economia neoclássica em suas vertentes vinculadas às teorias das finanças públicas, escolha pública e nova economia institucional; bem como o direito tributário e o direito econômico internacional fiscal.

Palavras-chave: ICMS; IVA; estados; operações interestaduais; alíquotas; princípio de origem; princípio de destino; autonomia; neutralidade; harmonização; ‘guerra fiscal’.

## ABSTRACT

The ICMS is the tax with the largest revenue in Brazil. The states' competence to institute a value added tax enables them to obtain a greater degree of autonomy, albeit causing economic distortions due the national characteristic of the tax. One of its main problems is the systematic adopted in interstate operations and services, with the adoption of differentiated, and lower, interstates tax rate in opposition to those applied to operations and services occurred inside a given state, called principle of restricted origin (mixing or hybrid) taxation, which purpose is to share the product of the collection between origin and destination states. In sight of this inadequacy, among others, ICMS is a constant target of tax reform proposals, since the early 90s.

The first goal in this thesis is to prove that the current ICMS interstate transactions systematic needs to be revised, checking the consequences this systematic causes to the economy and to the federation pact. It intends to show that it's being paid a very high cost to maintain the current system, which hasn't even been efficient to share the revenue between the origin and destination state.

It's intended to verify, regarding microeconomic efficacy (for the tax payers), the effects on the neutrality principle, in its ways related to tributary harmonization, company price formation, enterprise location, competition, competitiveness, tax fraud, taxation (and administrative) complexity. From the federation pact's point of view, the intention is to analyze how the federation relations processes themselves, in weakening and tensions between political entities, induction to the model of 'fiscal war', the high costs to tax administration and the maintenance of deep economic differences between the states.

As a consequence, the second goal of this thesis is to analyze alternate models to tax and share the outcome of the collection of interstate operations, in Brazil, for ICMS (or IVA), analyzing reform proposals, whether those from the National Congress or those formulated by researchers and specialists in the issue. This work also contemplates international experiences, practical or rational. It is intended to show more appropriate solutions for the Brazilian case, taking into account the dilemma regarding the choice between the federation autonomy and the economic neutrality.

The theoretical reference used is the neoclassic economy, in its currents linked to public financial theories, public choice and the New Institutional Economy, as well as Tax Law and International Economic Fiscal Law.

Key-words: ICMS; IVA; states; interstate operations; tax rate; origin principle; destination principle; autonomy; neutrality; harmonization; fiscal war.

# 1 INTRODUÇÃO

São decorridas quase quatro décadas desde que o Brasil instituiu o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias - ICM, denominado Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, a partir da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Trata-se de imposto plurifásico na medida em que tributa cada etapa do processo de circulação de bens e serviços, do tipo IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado), permitindo que o imposto incidente sobre as aquisições seja deduzido do imposto debitado sobre as remessas. Em decorrência, ele atende ao princípio da não-cumulatividade, recomendado pela doutrina universal, porque resiste bem ao teste da neutralidade, em suas múltiplas abordagens, como a não distorção na organização da produção (neutralidade econômica) e a equidade tributária (capacidade contributiva e justiça fiscal), princípios que integram as preocupações deste estudo.

O ICMS é, atualmente, o tributo que ostenta a primeira posição no ranking de arrecadação no Brasil, com R\$ 138.275 milhões em 2004, o equivalente a 22,15% da carga tributária total do país e a 7,82% do Produto Interno Bruto.

O primeiro país que adotou imposto não-cumulativo sobre transações com bens e serviços foi a França, mas o Brasil foi o primeiro a instituir o imposto em todos os estágios econômicos (até o varejo), bem como a atribuir sua competência a esfera subnacional de governo, os estados<sup>1</sup>, em que pese a boa técnica recomendar seja atribuída à união<sup>2</sup> a tributação de impostos sobre o valor agregado. A razão residiu em que, na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, os estados tradicionalmente tributam a importante e suculenta base contributiva que o consumo de bens e serviços representa. O imposto tipo IVA<sup>3</sup> irradiou-se como principal forma para tributar o consumo, com crescimento impressionante nos últimos cinquenta

---

<sup>1</sup> Em todo o trabalho, a referência aos estados no Brasil deve ser entendida como extensiva ao distrito federal. Estados são também denominados: províncias (Argentina, Canadá), *lândrs* (Alemanha), governo, instância ou esfera subnacional. A palavra estará com a primeira letra maiúscula quando se tratar de um Estado-Nação ou quando assim estiver escrita no original de citações feitas no trabalho.

<sup>2</sup> União, governo central, governo federal, esfera federal, instância superior de governo, são tratados de modo equivalente, a menos que se explicita outro significado específico.

<sup>3</sup> Nos referiremos a IVA para designar de modo genérico os impostos sobre o valor agregado. Será feita referência quando **não** se tratar de IVA submetido ao método do crédito do imposto. Na língua francesa é designado por *Taxe sur la Valeur Ajoutée* e na língua inglesa por *Value Added Tax*.



anos. Hodiernamente, são 132 países que adotam este tipo de imposto (GUIMARÃES, 2004), nove das dez principais economias, com exceção apenas dos Estados Unidos da América.

Há muitas críticas dirigidas ao ICMS, alvo constante de propostas de reforma tributária<sup>4</sup>, ainda que estas não se restrinjam a alterações no ICMS e que fatores econômicos e políticos dificultem e até impeçam a sua aprovação. As questões e problemas são de diversas ordens e serão explicitados brevemente nesta introdução para que se possa contextualizar adequadamente o objeto desta dissertação.

Em primeiro lugar, considerem-se os fatores que modificaram o ambiente econômico no qual as empresas brasileiras passaram a operar: a ampliação do processo de abertura econômica a partir do início da década de 90 e que expôs as firmas a um ‘choque de competitividade’; as alterações nas relações internacionais decorrentes da intensificação no processo de globalização/mundialização e que intensificaram as relações internacionais de comércio; a estabilidade econômica e monetária no Brasil, pós Plano Real, que estancou o processo inflacionário e possibilitou que as empresas voltassem a formar os preços com base nos custos de produção. Em decorrência, problemas, inadequações e ineficiências existentes no Sistema Tributário Nacional Brasileiro (STN), ainda que antigas, tornaram-se mais visíveis e prejudiciais, de modo que a reforma tributária passou a ser um tema sistematicamente presente na agenda de discussões das políticas macroeconômicas no Brasil, logo depois de editada a Constituição Federal de 1988.

Isto porque o ambiente político-institucional no qual a CF/88 foi discutida, não levou suficientemente em conta fatores que já se faziam visíveis, relacionados à nova ordem econômica mundial, antes tendo privilegiado o estabelecimento de um maior grau de autonomia financeira e política das esferas subnacionais de governo, não conseguindo imprimir ao STN atributos de eficiência<sup>5</sup> econômica. Tão logo editada a CF/88, o sistema revelou-se inadequado à nova realidade que tinha que ser enfrentada pelo país, e em que pese esta constatação genérica, para a

---

<sup>4</sup> Para efeito didático, neste trabalho, é utilizada a terminologia “reforma tributária” em sentido genérico, quer seja através de Emenda Constitucional - EC, quer seja no plano infraconstitucional. A rigor, usam-se termos equivocados para designar reforma, revisão e EC. Reforma é uma remodelação total da ordem jurídica. Revisão é o aperfeiçoamento da ordem constitucional existente, é menos profunda do que a reforma e mais ampla do que a EC. Esta, por sua vez, só pode alterar pontos específicos da CF. Não há dispositivo constitucional que preveja o caso de reforma, assim como não há um conceito de emenda e revisão, daí a dificuldade para avaliar a validade jurídica dos projetos de reforma tributária em curso no Brasil. De um modo ou de outro, nossa preocupação sobre as alterações no ICMS independem da forma, e não fugindo à regra, também as denominamos genericamente de “reforma tributária”.

<sup>5</sup> Conforme NAPOLEONI (1990, p.148) ‘eficiência’ é a melhor adequação possível de meios a fins previamente estabelecidos.

qual é fácil obter consenso, a tarefa para alterar o sistema revela-se hercúlea, sobrecarregada de desafios, obstáculos e resistências, em muitos aspectos intransponíveis. Se em teoria e no genérico o consenso de que a reforma tributária é necessária é praticamente absoluto, na prática e no específico o dissenso é generalizado. Para REZENDE e AFONSO (2004, p.303)

Apesar de ser reconhecida como a mais importante das reformas da década passada, foi impossível até agora chegar a um acordo quanto ao novo modelo de equilíbrio tributário na Federação, principalmente por razões relacionadas aos conflitos intergovernamentais e regionais. (...) esses conflitos podem aumentar no futuro próximo, devido à possibilidades de haver maiores desigualdades regionais internas após a integração econômica das Américas, na ausência de uma nova abordagem para as políticas de desenvolvimento regional.

VARSAÑO (2001, p.1) sintetiza os principais problemas do STN: “tributação cumulativa (que causa ineficiência econômica e perda de competitividade)<sup>6</sup>; demasiada evasão (que promove a iniquidade fiscal e a competição desleal); excessiva complexidade (que dificulta a administração e eleva o custo de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes), e guerra fiscal entre estados (que resulta em má alocação dos recursos da sociedade e em conflitos na federação).”

Uma segunda ordem de questões, estreitamente vinculada à primeira, é o aumento da importância que a tributação da dita ‘base consumo’<sup>7</sup> passou a representar para os governos a partir dos anos 80. As preocupações passaram a centrar-se na redução de tributos<sup>8</sup> sobre a poupança e o investimento e surgem limites para impor, sobre a renda pessoal, taxa elevada e com a progressividade que seria recomendável. A imposição sobre a ‘renda ganha’ passa gradativamente a ser substituída por aumento na tributação da ‘renda gasta’, a ‘base consumo’, que aumenta em proporção da tributação total dos governos, como alternativa para obter receita e até mesmo imprimir justiça fiscal, atributo este que pode ser obtido em parte com a aplicação do princípio da seletividade nas alíquotas, em razão da essencialidade dos bens e serviços consumidos (REZENDE, 1993).

---

<sup>6</sup> ‘Cumulatividades’ persistem mesmo com avanços recentes para tornar o PIS e a COFINS tributos não-cumulativos.

<sup>7</sup> A tributação de bens e serviços alcança, regra geral, a renda gasta, que se desdobra em bens de investimento (ativo imobilizado) e bens e serviços de consumo (consumo intermediário e consumo final). A depender da configuração dada a cada tributo, diferente pode ser o seu alcance e grau de abrangência.

<sup>8</sup> A palavra tributo nesta pesquisa é utilizada em sentido mais amplo do que imposto. Tributo pode ser: imposto, taxa, contribuição de melhoria, outras contribuições ou empréstimo compulsório (visão quinquipartida).

Ocorre que a tributação do consumo pode interferir nas decisões relativas à alocação de recursos, na organização da produção, no consumo dos cidadãos, entre outras afetações. A possibilidade torna-se maior com a intensificação do fenômeno da globalização, um mundo cada vez mais sem fronteiras, representado pela crescente integração regional, em que a competitividade é questão de sobrevivência e atributo fundamental para a inserção e manutenção de produtos e serviços no contexto do moderno comércio internacional (BINS, 1999).

Com isso aumenta a preocupação em melhorar a qualidade na tributação impositiva sobre o consumo, ao mesmo tempo em que é necessário manter e até aumentar a produtividade fiscal e melhorar a eficiência econômica. Os tributos sobre esta base são objeto de profundas mudanças conceituais e estruturais. Para obter neutralidade é necessário harmonizar e simplificar os sistemas, impondo alterações na sistemática tributária dos países.

Mesmo levando em conta que é da base consumo que precisa ser extraída proporção significativa da produtividade fiscal, a receita destes tributos, o país tem que se adaptar e reduzir progressivamente os tributos cumulativos sobre o consumo, aqueles que incidem em todos os estágios das atividades econômicas pelo seu valor integral, provocando a incidência de imposto sobre imposto. A tendência é pela adoção de duas formas modernas e principais de tributação dos bens e serviços: a) um imposto **geral** sobre as transações, plurifásico e não-cumulativo, com base ampla sobre o universo de bens materiais e imateriais, dotado de um número mínimo de alíquotas e avesso a desonerações e benefícios fiscais, denominado de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA); b) um imposto **especial** sobre as transações, monofásico, também denominado de imposto específico ou seletivo, incidente sobre determinados tipos de bens tais como cigarros, bebidas e automóveis, cujas características de largo consumo, não-essencialidade, procura inelástica e produção oligopolizada, propiciam alta produtividade fiscal (BINS, 1999).

Pode-se dizer que o Brasil abusa da base tributária contributiva sobre o consumo. No sistema tributário nacional brasileiro encontramos tanto tributos cumulativos como não-cumulativos, apesar dos recentes aperfeiçoamentos na tributação do PIS e da COFINS, que, contudo, atingiram um reduzido universo de contribuintes. Há uma variedade de impostos e contribuições sobre bens e serviços, com competências tributárias atribuídas às três esferas de governo, os Entes Políticos da República Federativa do Brasil, de forma fragmentada e até mesmo sobreposta.

Ainda que a necessidade de reforma do sistema tributário seja um consenso nacional, só tem sido possível aprovar aspectos pontuais ou alterações motivadas por premência de crises econômicas e dificuldades financeiras. O STN alicerçado na década de 60, quando foi realizada a única reforma profunda e consistente que o Brasil teve, fica cada vez mais distante e esborado. Inúmeras propostas de reforma foram subscritas no Congresso Nacional depois da edição da CF/88 e em todas elas se verifica a presença de alterações na tributação do consumo de bens e serviços, como é o caso do ICMS.

Uma terceira ordem importante de questões é relacionada à atribuição de competências tributárias e de encargos em federações. Sempre há uma incompatibilidade entre os tributos que podem ser atribuídos à competência tributária de esferas subnacionais de governo (sem provocar graves distorções à economia, à alocação de recursos, à racionalidade dos tributos) e as necessidades de gastos destes governos, no plano da divisão de encargos, quer sejam eles distribuídos entre as esferas de modo planejado ou não, pois há uma tendência crescente à descentralização dos gastos. As unidades subnacionais cumprem o papel de prover os principais serviços em importantes funções públicas, como educação, saúde, segurança, serviços de infraestrutura, entre outros. Com o processo de descentralização de ações do âmbito do governo federal para os governos estaduais e municipais, mais intensamente depois da CF/88, a necessidade de uma receita própria significativa para os governos subnacionais se tornou especialmente relevante. Esta questão é reforçada pela tradição e vocação, no Brasil, desde a primeira Constituição da República, para que os estados detenham competência tributária própria para a tributação do consumo de bens e serviços.

Para ARAUJO (1999, p.9 e 2000, p.1) tem-se que

... de um lado, uma tendência cada vez maior em direção à descentralização fiscal conduz à necessidade de que as instâncias inferiores de governo gozem de soberania através do acesso a uma fonte de recursos próprios. Por outro lado, a autonomia exercida pelos governos subnacionais sobre os tributos que dão origem a tais recursos não deve provocar problemas de coordenação interna que se mostrem contraditórios aos elementos indispensáveis ao aperfeiçoamento de um dado padrão de tributação. Disto decorre a necessidade de definição sobre qual tipo de tributo os governos subnacionais poderiam ter participação [competência tributária], e se esta (...) deve ser estabelecida de forma exclusiva, concorrente ou partilhada com uma instância superior de governo. [e ainda] Não há fronteiras fiscais entre as unidades que compõem um mesmo nível de governo (ou uma confederação), o que torna amplo o escopo para que os impactos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra. A movimentação interestadual de mercadorias e de capitais é livre de restrições legais de modo que, se a questão da autonomia é levada ao extremo e não há harmonização entre as práticas tributárias subnacionais, são grandes as chances de que as decisões dos agentes econômicos e a distribuição geográfica da produção sejam distorcidas por motivos essencialmente tributários.

Como noticiado no início, o ICMS é de competência tributária dos estados<sup>9</sup>. Isto sempre dificultou a obtenção de níveis satisfatórios de harmonização tributária e coordenação interestadual, apesar de que a atribuição do imposto aos estados sempre esteve vinculada à adoção de uma legislação única para os principais elementos constitutivos do imposto, por via de edição de Lei Complementar Federal - LC. Também exigiu, desde o início do ICM, a escolha da forma como seriam tratadas as transações interestaduais, as relações comerciais entre as distintas jurisdições, levando em conta que se trata de um contexto de ausência de fronteiras fiscais entre os estados, do tipo que existe nas transações entre os países, para fazer o ‘ajuste fiscal de fronteira’. Muitas questões no Brasil são contempladas na discussão do ICMS e não pretendemos dar conta de todas elas, mas esta é crucial para este estudo. Nosso foco se concentra no regime tributário aplicado às operações<sup>10</sup> interestaduais, para que possamos aprofundar o assunto e apontar alternativas com a profundidade necessária.

Para não coibir importações ou favorecer exportações, no sentido da equidade fiscal entre jurisdições, deve haver uma coordenação interjurisdicional de impostos sobre o consumo, que em geral é feita ou pelo princípio de tributação no local de origem ou de tributação no local de destino. Em cada um dos princípios difere a forma de repartir o produto da arrecadação entre os países ou Estados-membros. Complicações ocorrem quando a competência do imposto sobre o consumo é atribuída às unidades federadas em países organizados politicamente sob regime federativo. Além da coordenação interjurisdicional internacional é necessário harmonizar internamente o princípio de jurisdição.

Então, em primeiro lugar faz-se necessário conhecer detalhadamente o regime atualmente em vigor, pois a atribuição de competência tributária de imposto do tipo IVA à instância subnacional de governo, gera necessidade de disciplinar a forma de tratamento para as relações interestaduais, como se fossem relações de troca internacionais, estas, presentemente, submetidas ao recomendado princípio de tributação no país de destino. Logo depois que o ICM foi criado, o Brasil adotou um mecanismo para partilhar receita entre os estados, um instrumento de equalização horizontal de receitas, que prescinde de “ajuste fiscal de fronteiras” interestaduais entre origem e destino.

---

<sup>9</sup> Pertence aos Municípios 25% da receita, distribuída segundo critérios estabelecidos na CF/88 e em LC.

<sup>10</sup> Em todo o trabalho considere-se a palavra ‘operações’ e ‘transações’ extensiva a ‘prestações’.

Este mecanismo foi mantido no ICMS, na CF/88, e é operado aplicando alíquotas diferenciadas e inferiores nas operações interestaduais, caracterizando um sistema híbrido de coordenação interjurisdicional, que pode ser chamado de princípio de origem restrita, pois o imposto que incide nas operações interestaduais e que é cobrado no estado de origem da operação é sujeito a alíquotas menores do que as incidentes nas operações dentro do estado. Estas alíquotas diferenciadas, utilizadas quando transações envolvem compradores de um estado e vendedores de outro, têm o propósito de distribuir/equalizar o produto da arrecadação do imposto decorrente das operações interestaduais entre os estados, conforme referido, aspecto que este estudo coloca em questão.

É esperado que as alíquotas interestaduais permitam aos estados mais pobres, ditos consumidores, com Balança Comercial Interestadual (BCI) deficitária (posição mais compradora de outros estados do que vendedora para outros estados) auferir um saldo maior de ICMS, resultante de uma menor proporção de crédito de imposto suportado por aquisições em outros estados.

O Senado sempre teve a atribuição de fixar as alíquotas interestaduais. Na Resolução 22/89 ele estabeleceu que nas operações do Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo (S/SE-ES), com destino ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive Espírito Santo (N/NE/CO+ES), é aplicada alíquota de 7%; em todas as demais operações interestaduais as alíquotas são de 12%, tanto nas exportações quanto nas importações.

Como os estados do N/NE/CO+ES adquirem dos estados do S/SE-ES com alíquota de 7% e que é inferior à incidente nas demais operações interestaduais, o crédito do imposto suportado pelos primeiros e advindo dos últimos é proporcionalmente menor, e o efeito redistributivo de receita que descrevemos é potencializado. Este é o objetivo da adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas, fácil de ser comprovado do ponto-de-vista matemático (financeiro). Todavia, por questões outras que serão analisadas, este estudo coloca em dúvida e demonstra que este objetivo não vem sendo alcançado.

Note-se que este mecanismo, idealizado desde os primórdios do ICM, em virtude da fragilidade histórica no federalismo fiscal brasileiro, delega ao contribuinte a tarefa de cumprir uma obrigação tributária que acaba por resultar em uma repartição do produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino. Denota-se que nunca houve confiança, cooperação

e segurança para criar um sistema de partilha que envolvesse apenas os próprios estados, que prescindisse da atuação do contribuinte.

Consideramos que esta forma de partilha é um dos principais fatores que afasta o ICMS do requisito de neutralidade a que temos nos referido, com o é o caso da afetação nas decisões sobre a localização das unidades produtivas. Como proporção significativa do produto da arrecadação pertence ao estado de origem da operação, há estímulo para uma verdadeira ‘guerra fiscal’ travada entre os estados. Conforme REZENDE e AFONSO (2004, p.321) “... a abertura da economia à competição estrangeira e a incapacidade do governo federal de tratar dos desequilíbrios regionais levaram a um aumento dos conflitos entre jurisdições que não favoreceu o avanço de importantes reformas institucionais”.

Desse modo, ainda que a ‘guerra fiscal’ seja um fenômeno de difícil equacionamento em federações, pretendemos que os modelos alternativos que integram este estudo, para substituir a sistemática do ICMS nas operações interestaduais, aponte para alternativa(s) mais apropriada(s) e contribua para restringir a ‘guerra fiscal’, aponte por soluções voltadas a minimizar os problemas gerados pelo processo competitivo, mas não apenas isso. É necessário também que as alternativas contemplem o princípio constitucional da autonomia federativa e da inserção competitiva do país no mercado internacional.

Assim, se de fato pudermos comprovar a ineficiência da sistemática atual de tributação do ICMS nas operações interestaduais, tanto para a economia privada quanto para os estados, cabe indagar a respeito das alternativas para sua alteração. Não há uma única solução nem convém elencá-las todas neste espaço introdutório, embora comentários iniciais sejam oportunos.

Nos debates que antecederam e que sucederam a CF/88, foi enfatizada a conveniência de se adotar o princípio de destino no que diz respeito à alocação de receita, como um caminho importante para se dar à tributação sobre o valor agregado no Brasil a natureza de imposto de consumo, mas as condições políticas então prevalentes não permitiram alterar a sistemática (PEDROSA, 2000).

Uma das alternativas, já conhecida dos estudiosos, e que passou a ser contemplada na maioria das propostas de reforma tributária no Brasil depois de 1995, reside na uniformização das alíquotas do ICMS nas operações entre estados, por meio da eliminação da alíquota interestadual reduzida e diferenciada. Trata-se de adoção do princípio de tributação exclusivo no estado de

origem, o mais indicado para mercados integrados, seja em contextos federativos, seja em países que integram blocos regionais e que visam obter níveis mais elevados de integração, com eliminação de fronteiras fiscais, como é o caso da União Européia - UE. A adoção do princípio de tributação exclusivo no estado de origem comporta diversos mecanismos alternativos para que os estados deficitários nas operações e prestações interestaduais sejam compensados pelo imposto cobrado integralmente no estado de origem, ou seja, para que o produto da arrecadação seja alocado ao estado de destino dos bens e serviços, integral ou parcialmente, conforme a proporção desejada.

Como fica denotado, a depender da forma como as transações interestaduais são tratadas, podem representar importante instrumento de equalização horizontal inter e intra-regional, em uma modalidade específica de equalização, valendo-se do princípio tributário de jurisdição, vinculado aos princípios de origem e de destino quanto à atribuição de receita decorrente das transações entre os estados, quando se está diante de contextos federativos. Então, é desejável que a sistemática do imposto nas operações interestaduais tenha como objetivo – além da neutralidade tributária e simplificação - reduzir as tensões inerentes ao próprio sistema federativo, regulando as relações entre as partes que constituem a federação, de forma a amortecer ou reduzir os conflitos existentes entre os Entes Políticos que constituem a federação.

Para tanto, novas questões surgem e precisam ser levadas em conta. Uma delas é que em sistemas federativos onde prevalecem abissais disparidades inter e intra-regionais, como é o caso do Brasil, estas desigualdades tendem a potencializar os conflitos federativos e a dificultar a obtenção de consenso. Então como atingir requisitos adequados de neutralidade na sistemática tributária nas transações interestaduais? A questão é complexa e requer análise que envolve aspectos técnicos e políticos. É possível apontar alguns atributos necessários para o novo modelo:

- fortalecer o pacto federativo e não fragilizá-lo ainda mais, tendo presente que níveis mais elevados de autonomia às esferas subnacionais de governo (como é o caso dos estados) têm sérias implicações no atendimento dos objetivos também pretendidos, vinculados à eficiência econômica. É inevitável alguma restrição ao grau de autonomia em favor de um maior grau de neutralidade tributária, valendo-se da harmonização e coordenação como instrumentos para obter maior convergência nos diferentes sistemas tributários dos estados;



- permitir obter uma equalização fiscal horizontal que minimize as desigualdades entre os estados e assim contribuir para reduzir o papel que tem que ser desempenhado pelas transferências federais de recursos;
- aumentar os níveis de eficiência econômica interna e a inserção competitiva no plano internacional, daí a importância do princípio da neutralidade fiscal, que pode ser obtido com maior grau de harmonização tributária e coordenação interjurisdicional;
- possibilitar simplificar o tributo, de modo que ele cause o menor custo possível de administração tributária, tanto para o contribuinte como para o fisco, enfim um custo menor para a sociedade como um todo, mas sem ignorar que federações tendem de fato a ser mais caras do que regimes políticos unitários.

Como fica denotado, são objetivos e valores que, ao mesmo tempo em que são interdependentes, revelam um maior ou menor grau de conflito e antagonismo. Por isso todo o conjunto (sistêmico) precisa ser conhecido, analisado, hierarquizado, priorizado, conciliado, na tentativa de apontar para soluções melhores e factíveis, que procurem não apenas levar em conta, mas conciliar autonomia federativa *versus* neutralidade (harmonização e simplificação tributária). De um lado, um princípio de natureza político-institucional; de outro lado, requisitos vinculados à eficiência econômica. Conforme ARAUJO (1999, p.9),

... dependendo da forma como se determina a participação das unidades subnacionais na receita oriunda desta forma de tributação, não há como evitar que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados de uma jurisdição para outra posto que não existem restrições legais à movimentação de produtos no mercado interno. Isto significa que nos contextos federativos, a adequação da tributação das vendas aos requisitos de um sistema tributário considerado de 'boa qualidade' e da harmonização internacional não se restringe à substituição de gravames que não correspondem ao conceito IVA-Consumo, é necessário conciliar estas questões com a autonomia que se deseja às instâncias inferiores de governo e, ao mesmo tempo, evitar que esta autonomia seja utilizada em detrimento destas instâncias entre si ou da nação como um todo.

Então, **o primeiro objetivo desta dissertação** é o de comprovar nossa hipótese de que o sistema atual de ICMS nas transações interestaduais precisa ser alterado.

Esta tarefa será feita levando em conta o contexto em que o ICMS se insere, em que medida o sistema é eficaz para reduzir as desigualdades estaduais no Brasil e fortalecer o pacto federativo, para obter neutralidade econômica, harmonização, simplificação tributária e inserção competitiva do Brasil no mercado internacional.

Como estamos convictos de que este primeiro objetivo será atingido, **o segundo objetivo desta dissertação** é o de apontar mecanismos alternativos mais adequados para a tributação e repartição do produto da arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais.

Para que possamos alcançar o objetivo, serão analisados diversos modelos alternativos para a sistemática de tributação, cobrança e repartição do produto da arrecadação das operações interestaduais no Brasil, de imposto plurifásico não-cumulativo, incidente sobre o consumo de bens e serviços (ICMS), levando em conta a obtenção do maior grau possível de autonomia federativa, de neutralidade econômica, de redução da sonegação e de restrição à guerra fiscal travada entre os estados.

É possível indicar alguns atributos que podem ser sinalizados como desejáveis, para que a tributação do ICMS nas operações interestaduais favoreça o alcance de requisitos que se apresentam de forma antagônica. Para tanto formulamos algumas hipóteses, que precisam ser comprovadas, e que são estreitamente vinculadas ao denominado princípio de coordenação tributária jurisdicional, expressadas nos princípios de origem e de destino e suas possíveis combinações:

- como a tendência nos Estados democráticos é por governos descentralizados, e levando em conta a história institucional no federalismo fiscal brasileiro, partimos da hipótese inicial de que a competência tributária do ICMS (ou de imposto do tipo IVA) deve continuar de alguma forma com os estados, ainda que com restrição ao grau de autonomia legislativa.
- as alíquotas do ICMS aplicadas às operações interestaduais devem corresponder às incidentes nas operações dentro do estado, para reduzir a sonegação, obter neutralidade tributária na formação dos preços das empresas, harmonizar e simplificar o tributo.
- o mecanismo alternativo a ser adotado deve ser flexível no sentido de contemplar a possibilidade de atribuir o produto da arrecadação – a titularidade da receita – ao estado destinatário dos bens e serviços, no todo ou em parte, conforme a proporção desejada.

Cada uma das três hipóteses é de natureza diferente. A primeira é de cunho político, mais adiante justificada, ainda que não exista razão para que um imposto do tipo IVA tenha que ser de competência exclusiva da união, dos estados, ou conjunta. Como na segunda hipótese o que está em jogo é uma divisão horizontal de receitas (entre os estados), também se está diante de uma opção política, vinculada a determinados atributos e escolhas que diferem em cada país em

particular organizado como uma federação, ou seja, qual a proporção de receita deve pertencer ao estado de origem e ao de destino é questão que dificilmente pode ser resolvida por critérios puramente econômicos. Já a terceira hipótese é de natureza técnica pois reflete um atributo necessário para que a tributação dos bens e serviços atenda ao princípio da neutralidade, conforme teremos oportunidade de demonstrar.

Trata-se de verificar, entre as alternativas que serão estudadas, qual modelo permite obter eficiência econômica, que estamos manifestando através do princípio da neutralidade, com o maior grau possível de autonomia estadual. Pretende-se apontar, na conclusão, a alternativa mais recomendável para o caso brasileiro. Na hipótese de que a tarefa não se revele factível, no sentido de impossibilidade de apontar apenas por um específico modelo mais adequado, será necessário indicar em que medida um ou outro objetivo é sacrificado, a depender dos pressupostos subjacentes a cada mecanismo que será analisado.

Isso pode acontecer na hipótese nada improvável de que se conclua por um federalismo fiscal não cooperativo no Brasil, caso em que esta será uma restrição em relação a determinados modelos para o ICMS nas operações interestaduais. Caso se vislumbre perspectiva de cooperação entre os estados, aumenta a possibilidade de recomendar um modelo que comporte maior eficiência microeconômica e que simplifique o regime tributário. Se determinado modelo indicar pela impossibilidade de compatibilizar os antagônicos princípios da autonomia *versus* neutralidade, será necessário eleger prioridades, indicando claramente a que propósito cada diferente modelo se presta.

Para que se possa dar conta do objeto, comportando tais objetivos e princípios antagônicos mas que devem ser privilegiados e compatibilizados, torna-se necessário apontar desde logo em que referenciais teóricos e aplicações práticas pretendemos nos ancorar, o que fazemos juntamente com a explicitação de como este trabalho está estruturado.

O **capítulo dois**, composto por **diversas seções**, apresenta a fundamentação teórica e os aspectos conceituais vinculados ao objeto dessa dissertação e que passamos a comentar.

Por se tratar de assunto que envolve determinações técnicas e políticas, a teoria econômica e a teoria jurídica, isoladas, apresentam restrições para o entendimento da problemática de temas que envolvem as relações intergovernamentais, que no caso específico deste estudo é a tributação das transações comerciais entre os estados. Para obter um resultado

adequado é necessário empreender uma análise interdependente, bem como recorrer a outras teorias, como o federalismo fiscal e a economia institucional. Estes aspectos conceituais são tratados na **primeira seção** do capítulo dois.

Essas abordagens teóricas são úteis porque a forma como se processam as relações no âmbito do federalismo são complexas, não podem restringir-se a aspectos normativos, relacionados apenas à eficácia, à intervenção do Estado na economia, à responsabilidade financeira, não incorporando aos seus modelos as dimensões política e histórico-cultural das unidades que integram e constituem a federação (THÉRET, 1998).

Tanto a teoria econômica clássica dos tributos quanto a abordagem estritamente econômica do federalismo, notadamente aquela pautada na teoria tradicional de finanças públicas, principalmente a de viés neoclássico, apesar de contribuir para o entendimento das principais funções do Estado (alocativa, distributiva e estabilizadora), em certos aspectos é prescritiva, mecanicista e limita o entendimento, não se mostrando suficiente para explicar a questão das desigualdades inter-regionais, que são decorrentes de diversos fatores (AGUIRRE e MORAES, 1997; PRINCHAK, 2004).

MORAES (2001) aponta outros enfoques na própria teoria econômica que contribuem para o entendimento de como se processam as relações entre os integrantes de um sistema político que adota o federalismo, como é o caso da Nova Economia Institucional. Então, se levássemos em conta apenas os pressupostos econômicos neoclássicos, ficaria restringido o nosso foco de análise, talvez ocorresse uma perda do objeto, em virtude de que é possível que uma ‘solução centralizada’ teria que ser recomendada para o ICMS ou IVA no Brasil, ou seja, atribuição de competência federal para este tipo de tributo, hipótese em que inexistiria o problema das transações interestaduais.

Deste modo, dada a natureza e complexidade do objeto, é necessário que se tenha por supedâneo também a teoria do federalismo fiscal, em particular na histórica e frágil federação brasileira. Mas é necessário levar em conta as desigualdades econômicas e sociais regionais e estaduais no Brasil, que dificultam a obtenção de consenso. É preciso considerar o ambiente político-institucional que se faz presente no interminável processo de discussão da reforma do sistema tributário, bem como os entraves de ordem jurídica, ainda que tenhamos que nos restringir ao processo de reforma do ICMS, com ênfase ao tratamento a ser dado às operações

interestaduais, para que possamos fazê-lo com a profundidade adequada. Então uma abordagem estritamente econômica do federalismo contribui, mas também apresenta limites.

Assim, devemos nos referenciar também em outras teorias. Na teoria clássica da tributação, na ciência das finanças e no direito tributário, podemos encontrar o suporte, os princípios, os conceitos recomendados, para obter um sistema tributário eficiente no que diz respeito aos aspectos técnicos dos tributos. Para o caso dos mecanismos para a tributação das operações interestaduais, estas ciências fornecem ferramentas úteis para analisar a possibilidade de cada modelo alternativo em alcançar maior grau de neutralidade, menor distorção na formação dos preços, na competitividade e na escolha locacional dos agentes econômicos.

Então que a **segunda seção do capítulo dois** contempla os aspectos conceituais a respeito dos tributos, os princípios teóricos tributários mais estreitamente vinculados ao objeto deste estudo e algumas classificações de tributos. Nesta mesma seção consta uma visão geral dos princípios que integram o STN, com o propósito de contextualizar o ICMS no sistema, bem como verificar as possibilidades e restrições contidas no rígido ordenamento jurídico-tributário da CF/88.

A **terceira seção** contém uma avaliação das diversas formas para tributar o consumo de bens e serviços, suas principais características e os efeitos econômicos, detalhando a análise de imposto do tipo IVA, do qual o ICMS é uma modalidade, procurando demonstrar porque este tipo de imposto é considerado uma forma qualitativamente melhor de tributação das transações com bens e serviços, como a técnica do imposto permite obter neutralidade tributária, bem como ela pode ser afetada pela concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Na **quarta seção** é abordado o tema da harmonização fiscal em processos de integração econômica, tanto porque a harmonização é um instrumento importante para obter neutralidade tributária, como porque este conceito em geral é abordado no contexto da integração de blocos regionais de comércio, nos quais a aproximação dos sistemas de tributação sobre os bens e serviços é requisito importante para reduzir entraves na intensificação das relações comerciais, problemática que tratamos no contexto das transações interestaduais em federações.

Na **quinta seção** é dedicado um espaço maior para a análise do princípio tributário de coordenação jurisdicional, de origem e de destino e suas variações, porque eles estão diretamente vinculados ao mecanismo de ICMS (ou IVA) nas operações interestaduais. É através dos

princípios de origem e de destino que podemos compreender os mecanismos de tributação do ICMS nas transações interestaduais, por isso procuramos aprofundar o entendimento destes conceitos e trazer uma contribuição adicional a este assunto em particular. Referidos conceitos são necessários para explicitar e entender os modelos alternativos do capítulo quatro.

Na **sexta seção** se analisam as dificuldades inerentes à atribuição de competências tributárias em sistemas federativos, dando ênfase à tributação dos bens e serviços e à disputa por esta base, noticiando a respeito da visão mais recente na literatura internacional, que procura indicar soluções para o *trade-off* centralização *versus* descentralização, tanto do ponto-de-vista das competências tributárias como dos encargos e funções executados pelas instâncias subnacionais de governo. Estas questões são úteis para o estudo na medida em que procuramos soluções adequadas que permitam que os governos subnacionais detenham uma fonte própria relevante de recursos.

Consideramos que com um referencial teórico mais abrangente, que não se respalde apenas em uma análise estritamente ancorada na teoria clássica dos tributos, evitamos nos conduzir para uma provável conclusão que indique pela inoportunidade em atribuir a competência de imposto do tipo IVA a esfera subnacional de governo. O objeto desta pesquisa, a análise das alternativas para a tributação das operações interestaduais, deixaria de existir, pois se o imposto for de competência federal inexistiria operação interestadual. Dado que, nesta circunstância, o imposto opera igualmente em todo o território nacional, apenas nas relações comerciais com outros países é necessário considerar o princípio de jurisdição, que em geral, no que se refere a impostos sobre bens e serviços, é regido pelo princípio de tributação no país de destino. Com este princípio, as exportações são integralmente desoneradas e as importações tributadas com igual taxação à que é imposta aos bens e serviços produzidos e prestados no próprio país, para que não ocorram distorções no comércio internacional, e, assim, evitar que haja dupla tributação.

Ora, a posição em que nos colocamos é pela manutenção da competência estadual para o ICMS ou IVA, no Brasil. Então temos que analisar formas mais adequadas para a sistemática do imposto, de modo a que os objetivos pretendidos possam ser alcançados. Tendo presente que não existe imposto neutro, o grau possível de neutralidade que pode ser obtido com atribuição de competência aos estados é menor do que aquele que poderia ser obtido caso a competência do

imposto fosse federal. Não há que se negar o preço que é pago pela sociedade por um arranjo federativo. Todavia, este preço deve ser minimizado. Então é oportuno melhorar o ICMS, analisando e apontando para mecanismo que permita alcançar o maior grau possível de neutralidade com o menor prejuízo possível à autonomia federativa dos estados. Soluções federativas nem sempre são *first best*, na concepção ótino-paretiana<sup>11</sup>. A Nova Economia Institucional comporta soluções do tipo *second best*, uma espécie de releitura da economia neoclássica que admite falhas de mercado, na racionalidade dos agentes e no *homo economicus*.

O direito tributário é uma das teorias a que devemos nos referenciar, entre outros fatores porque queremos que o estudo seja factível; daí por que imprescindível olhar para a CF/88, haja vista o STN ser extremamente rígido e detalhado na Constituição. É preciso conhecer o ICMS, para isso é necessário analisar sua hipótese de incidência (HI), os elementos constitutivos da regra matriz do tributo, indispensáveis para o entendimento dos mecanismos alternativos para a tributação das operações interestaduais, para identificar as respectivas vantagens e desvantagens. No direito tributário, bem como na CF/88, podemos encontrar os princípios gerais e tributários pertinentes a este estudo e que têm balizado a organização da sociedade brasileira e sedimentado seus traços culturais, como é o caso do princípio federativo, que precisa ser levado em conta, pois a federação brasileira é cláusula pétrea na CF/88. Conforme art. 60, § 4º, I, é vedada a proposição de Emenda Constitucional (EC), tendente a abolir a federação.

O ICMS, um dos tributos sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, constitui o tema do **capítulo três**, onde inicialmente é analisada a hipótese de incidência, os elementos constitutivos da regra matriz do tributo, para que se conheça o contorno jurídico do imposto e se possa discernir a respeito das alternativas para a tributação das operações interestaduais. Na **terceira, quarta e quinta seções** do capítulo se investigam os problemas e dificuldades para lidar com o ICMS, a afetação aos princípios da neutralidade e equidade, as dificuldades para obter harmonização tributária, principalmente de que forma tais entraves advêm da sistemática vigente nas transações interestaduais, procurando demonstrar que a forma adotada é complexa, indutora de fraude e guerra fiscal e não contribui para reduzir as desigualdades regionais no

---

<sup>11</sup> Segundo o princípio ótimo de Pareto', há eficiência na economia quando a situação de um agente melhora sem que nenhum outro tenha sua situação 'deteriorada'. "Partindo de um ponto extremamente distante do ótimo, é possível se aproximar dele, movendo-se em sua direção tal que todos estejam melhor do que no ponto inicial. A definição do ponto de ótimo é aquela em que isso não é mais possível, porque a melhora de alguém implica prejuízo para outros (GIAMBIAGI e ALÉM, 2000 p.239)."

Brasil. Esta parte do trabalho apresenta algumas constatações empíricas do fenômeno da guerra fiscal no Brasil, dada a sua significativa correlação com o mecanismo de tributação do ICMS nas operações interestaduais. Têm também a intenção de analisar a história do ICM/ICMS, as instituições subjacentes à escolha que foi feita para a tributação das operações interestaduais, para que possamos comprovar nossa hipótese de que a sistemática precisa ser alterada.

Na **sexta seção** do capítulo três se retoma brevemente o tema da harmonização fiscal em processos de integração econômica, desta feita para analisar o grau de harmonia fiscal existente no âmbito dos países que integram o Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, abordando também aspectos institucionais neste específico bloco regional, em vista de que também neste contexto ocorrem problemas de coordenação jurisdicional na tributação, bem como necessidade de promover aproximação dos regimes tributários, para que o processo de integração possa atingir estágios mais avançados.

No **capítulo quatro**, já dispondo de todos os elementos teóricos e práticos a respeito da tributação do consumo de bens e serviços, com ênfase especial a tributos do tipo IVA e ao ICMS, são detalhadamente analisados os modelos alternativos para lidar com o ICMS (ou IVA) nas transações interestaduais. Em virtude da amplitude deste capítulo, bem como pelo fato de que ele constitui o núcleo central do trabalho, a **primeira seção** aborda os aspectos metodológicos, a estrutura e tipologia de análise que é utilizada, cabendo comentar aqui apenas que os modelos de ICMS (ou IVA) são analisados no capítulo quatro em seções com o seguinte critério de classificação: competência tributária da união; competência tributária compartilhada entre a união e os estados; competência tributária dos estados com cobrança no estado de destino; e competência tributária conjunta dos estados com cobrança no estado de origem.

Quanto ao conteúdo de cada seção, a análise contempla tanto proposta /modelo formal de reforma tributária feita no Brasil (restringindo-nos às feitas a partir de 1995) como também proposta /modelo informal, elaborada por técnicos e estudiosos brasileiros. Em seguida e quando pertinente são analisadas as experiências de outros países, tanto as práticas como as teóricas (racionalis), elaboradas por técnicos e estudiosos estrangeiros.

As propostas de reforma tributária para o caso brasileiro não poderiam estar ausentes deste estudo. Todavia, não há uma seção específica sobre a reforma tributária. Ela é contemplada ao longo dos capítulos três e quatro, à medida que o assunto se faz necessário, como no caso da



análise das alternativas para a tributação do ICMS (ou IVA) nas operações interestaduais. Recorre-se às principais proposições de reforma que contemplam referido propósito, havidas a partir de 1995. Não são analisados todos os aspectos das reformas propostas, mas apenas aqueles pertinentes ao objeto do estudo, para que assim procedendo possamos analisar com maior profundidade. São contemplados: o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 175/95, em suas principais fases, desde a versão original, passando pelo relatório da Comissão Especial da indigitada PEC e pela Emenda Aglutinativa da Comissão Tripartite; as propostas Pedro Parente 1 (informal) e Pedro Parente 2 (formalizada); a PEC 41/03 em sua versão original e com a redação de abr/05 (ainda intitulada de PEC 285/04).

Consideramos não apenas útil, mas necessário, que a redação de cada uma das propostas analisadas conste em anexos a esta dissertação. Tendo em vista a natureza jurídica da matéria, passível de mais do que uma interpretação, esta inserção em anexo tanto permite dirimir dúvidas quanto facilita a consulta por parte do leitor interessado.

Dissemos que cada seção do capítulo quatro contém também análise de experiências práticas internacionais. Isto foi feito apenas para o caso de países que têm imposto do tipo IVA, que são federações, bem como a União Européia por que há semelhança com a problemática enfrentada pelas federações. A análise visa verificar como procedem em relação ao tratamento aplicado às relações interestaduais, interprovinciais ou intermembros, no que diz respeito a imposto tipo IVA, em espaços econômicos integrados em que mais que um Ente Político detém algum grau de autonomia tributária. Não se trata de copiar soluções estrangeiras, mas sim de verificar a forma como as relações federativas são concebidas, particularmente em relação ao objeto de análise, inclusive para demonstrar que não existe um modelo ideal, mas alternativas mais ou menos recomendadas e adaptadas a cada circunstância específica.

A **sétima seção do capítulo quatro** contém diversas matrizes que tanto sintetizam os modelos analisados como os submete a critérios específicos e sintéticos de análise, para facilitar a visualização, permitir comparações e levantar questões que são respondidas na conclusão.

Finalmente, no **capítulo cinco**, as conclusões. Procura-se resgatar e reunir os principais pontos levantados ao longo do trabalho, comparar e resumir a análise dos modelos do capítulo quatro, que confrontados permitirão demonstrar como os objetivos da dissertação foram atingidos, bem como apontar para soluções alternativas consideradas mais recomendáveis para o

caso brasileiro, que indiquem os caminhos para a reformulação da tributação interestadual do consumo de bens e serviços pelos estados.

Dois comentários adicionais devem ser feitos nesta introdução. O primeiro é que a posição do sujeito que escreve esta dissertação é de quem contribui para fazer a norma e para exigir o seu cumprimento. A posição de quem cobra o tributo pode levar em contra o outro sujeito, aquele que paga o tributo, mas é necessário ter presente que são posições diferentes.

O segundo comentário é que o tema deste estudo não é inédito. No que se refere a dissertações de mestrado, registramos os estudos, em ordem de data, de ARAUJO e ABREU. Não são os únicos, mas são os que analisamos, utilizamos como referência e citamos com frequência. Além disso, cabe registrar alguns precursores do estudo deste tema, no Brasil, que o fizeram de forma mais sistematizada e oficial através de publicações, cujos detalhes constam nas referências bibliográficas. Em ordem alfabética, são eles: PEDROSA, REZENDE e VARSANO.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E ASPECTOS CONCEITUAIS

Conforme dissemos na introdução, vamos nos ancorar em várias teorias para que possamos ampliar o foco de visão do objeto de estudo. De conseguinte, este capítulo é longo e contempla referenciais teóricos e aspectos conceituais da economia neoclássica, em suas vertentes vinculadas à ciência das finanças públicas, *public choice* e nova economia institucional, enfatizando suas abordagens em relação ao tema do federalismo e do federalismo fiscal; bem como do direito tributário e do direito econômico internacional fiscal.

Não vamos nos estender, pois estes aspectos acabaram de ser comentados na introdução, mas o faremos sempre que oportuno e no início de cada tópico, para situar o leitor a respeito do que estará sendo tratado, bem como justificar e contextualizar a importância dos assuntos para que se alcancem os objetivos pretendidos.

### 2.1 ELEMENTOS DE FEDERALISMO FISCAL E DE TEORIAS ECONÔMICAS DO SETOR PÚBLICO

Por se tratar de assunto que envolve processos econômicos e políticos, o direito tributário e as teorias econômicas hegemônicas da segunda metade do século XX, mesmo sendo imprescindíveis para o nosso tema, isoladamente apresentam restrições para o entendimento da problemática de temas que envolvem federações<sup>12</sup>, federalismo fiscal, relações intergovernamentais, porque elas não se resolvem apenas pela tecnicidade. Para que seja possível atingir o objetivo deste estudo é necessário levar em conta também teorias que contribuem para lidar com assuntos que envolvem processos políticos, a ciência política. A teoria das finanças públicas e a nova economia institucional podem contribuir, mas temos consciência de que elas carecem dos conteúdos políticos suficientes para lidar com a problemática das federações.

Segundo AFFONSO (2003) as teorias econômicas hegemônicas da segunda metade do século XX, nomeadamente a *welfare economics*, a *public choice theory*, a *new institutional economics* e a *new political economy* não dão conta de responder à problemática do federalismo,

---

<sup>12</sup> A palavra Federação vem do latim *foedus*, que significa aliança, pacto, união.

em vista de suas inúmeras determinações, especificidades, e razões para a constituição e existência de Estados federais. O autor refere a respeito da existência tanto de federações centralizadas quanto de Estados unitários descentralizados, de modo que o atributo da descentralização, tão caro a referidas teorias, não é tão vinculado com a organização política federativa quanto elas querem fazer crer. O autor demonstra que acabam não conseguindo “... distinguir entre um Estado federal e um Estado unitário descentralizado (p.237)”. Identifica também uma tensão teórica na Nova Economia Institucional - NEI, que valoriza a descentralização ao mesmo tempo em que recomenda a coordenação, sem explicitar que se tem aí uma contradição, ou seja, coordenação de quem? Em geral a NEI recomenda que a coordenação seja feita pelo governo central, de modo que a autonomia descentralizante que prega encontra-se mais no plano do discurso do que da prática.

Procuraremos levar em conta o contexto político brasileiro no estudo, mas temos consciência de que o faremos mais de modo empírico do que científico. Empírico no sentido de alguma vivência e experiência com o objeto de análise e bem menos em virtude de nosso domínio da ciência política.

Os elementos conceituais vinculados à ciência política são ainda mais necessários no caso brasileiro, em vista da dificuldade em se obter cooperação, articulação e confiança nas relações governamentais e que, portanto, limitam as possibilidades de mudança, como é o caso de reformas tributárias, impondo restrições às recomendações que pretendemos fazer para atingir o objetivo desta dissertação, quanto às alternativas mais adequadas para a tributação do ICMS nas operações interestaduais. Dissemos na introdução que na hipótese de que se vislumbrem perspectivas de cooperação entre os estados, aumenta a possibilidade de recomendar modelo que comporte maior eficiência no plano microeconômico e que simplifique o sistema tributário. Caso contrário tem-se uma restrição que deve ser considerada para evitar recomendações pouco factíveis.

Passemos então a abordar aspectos conceituais da teoria das finanças públicas, da teoria da escolha pública, da teoria dos custos de transação e da nova economia institucional, enfatizando aqueles vinculados ao federalismo, federalismo fiscal e à atuação do Estado.

### 2.1.1 Teoria Neoclássica das Finanças Públicas

No âmbito econômico o federalismo, como extensão da teoria da oferta de bens públicos, justifica a divisão do Estado em diferentes níveis de governo por critérios de eficiência econômica, relativos à alocação de recursos e à estabilização da economia. A teoria das finanças públicas foca o estudo da relação federativa em seus aspectos fiscais, a relação entre receita e capacidade de gasto dos entes que compõem a federação, em uma leitura que destaca as três funções básicas do Estado: alocativa, distributiva e estabilizadora. A distribuição de responsabilidades entre as esferas de governo é realizada no sentido de dar maior condição para que estas funções sejam desempenhadas de modo mais eficiente.

Para AFFONSO (2003, p.21), do ponto-de-vista da teoria neoclássica das finanças públicas, a visão do federalismo é reduzida ao federalismo fiscal, sendo que a intervenção do Estado é justificada para corrigir as ‘falhas de mercado’. “Admitida a intervenção do Estado, tratava-se de analisar as condições para que sua atuação fosse eficiente, ou seja, correspondesse exatamente àquilo que se esperaria de um mercado atuando em condições ideais, sem ‘falhas’ [grifo do autor]. Um caso específico dessa atuação seria aquela de sistemas federais, concebidos como aqueles compostos de vários níveis de governo atuando simultaneamente.” O autor considera que esta teoria não se preocupa com as origens históricas da opção federativa mas com a eficiência nas funções alocativa, distributiva e de estabilização. A estrutura federativa é tomada como um dado ‘exógeno’. Em se estando diante de uma estrutura federativa e como se pode observar em Musgrave e Musgrave (1980, p.532) “... as subdivisões políticas possam ser redesenhadas de forma a assegurar o desempenho mais eficiente possível das funções fiscais dos governos. Considerando as funções fiscais básicas – alocação, distribuição e estabilização – nós vamos analisar se cada uma dessas funções deve pertencer ao governo central ou a níveis mais baixos de jurisdição, ou mesmo a ambos”.

A problemática do federalismo fica reduzida ao federalismo fiscal e este à descentralização, cabendo para a teoria do federalismo fiscal a identificação do grau de descentralização mais adequado para se alcançar uma eficiente provisão de bens públicos. A teoria acaba por se debater entre requisitos de preferências do consumidor que indicam que os serviços devem ser prestados em nível local e os de ganhos de escala que indicam pela

necessidade de centralização. AFFONSO (2003, p.47) alerta para os limites da teoria *welfare economics* (teoria das finanças públicas): “... não há nenhuma hipótese clara a respeito de como, a partir do momento em que se constata a falha de mercado, acumulam-se o arsenal, o instrumental, as instituições e, portanto, os programas capazes de resolver de maneira eficiente essas falhas de mercado via política de governo”.

Adicionalmente há uma contradição entre uma tendência de descentralização na execução do gasto e a capacidade dos governos subnacionais em obter receitas próprias. O poder de arrecadar em nível local é limitado pelo imperativo de unificar as decisões de política tributária, mas as despesas desses governos são ampliadas em vista de execução de atividades mais eficientemente produzidas em nível local. Esta contradição é maior nos países de organização federativa e acirra os conflitos entre as partes.

Para a teoria clássica as funções redistributiva e de estabilização podem ser melhor exercidas pelo governo central e a alocativa pelos governos locais, neste último caso mais no sentido de melhor atender as diversificadas preferências da sociedade do que propriamente para obter economias de escala. Com isto a teoria clássica acaba por manifestar, explícita ou implicitamente (por inexorável) sua preferência por governos centralizados. Estados e províncias neste contexto tem um papel mais obscuro pois esta literatura foi desenvolvida para contextos com governos centrais e locais (municípios).

THÉRET (1998) analisa a visão normativa defendida pelos economistas, a qual restringe a análise do federalismo a atributos relacionados à eficácia, equidade, graus de centralização político-administrativa das finanças, intervenção do Estado na economia e responsabilidade financeira, não contemplando na análise as dimensões política e histórico-cultural das unidades que constituem a federação. Então é preciso agregar outras vertentes de interpretação, pois um foco limitado à racionalidade econômica tradicional limita o entendimento de temas de estudo que envolvem relações intergovernamentais. O autor, (p.112), conceitua o federalismo como uma alternativa ao modelo de Estado unitário. Considera que incorporando conteúdo político, e não apenas jurídico/normativo, federalismo passa a ser visto como uma divisão ou compartilhamento de soberania entre seus membros. “É um princípio de autonomia na heteronomia, de independência na interdependência (...) que garante a unidade do político, apesar de sua fragmentação”.

AGUIRRE e MORAES (1997) também consideram um problema a teoria do federalismo fiscal basear-se na teoria das finanças públicas, que em essência é uma aplicação da teoria do consumidor, pautada mais em problemas de escolha individual do que coletiva. Apesar de contribuir para o entendimento das principais funções do Estado (alocativa, distributiva e estabilizadora), a teoria em certos aspectos é prescritiva e limita o entendimento. Alguns aspectos do federalismo clássico devem ser privilegiados, mas a organização federal deve ser tratada como uma solução que decorre do funcionamento real das instituições, segundo as características reais de cada Estado, variáveis no tempo e no espaço, levando em conta as experiências históricas desta específica forma de organização da sociedade.

Os autores propõem como referencial de análise a “Teoria da Escolha Pública” e a “Nova Economia Institucional”. Conforme referido estas teorias trazem de fato uma contribuição, mas como seu suporte teórico advém da teoria clássica, pautada em escolhas individuais e não coletivas, também apresentam limitações, na visão de AFFONSO (2003). MORAES (2001, p.17), ao conceituar o federalismo como “relações entre esferas de governo autônomas, que se associam para combinar o melhor da ação descentralizada com as vantagens da ação unificada e integrada”, indica pela possibilidade de conciliação entre valores antagônicos. Admite nas federações um paradoxo entre descentralização e integração, que já nasce como uma problemática, mas que ainda seria o “arranjo institucional” mais apropriado para países com grandes dimensões geográficas e diversidade econômica e social.

Tratando-se de um fenômeno histórico e de uma proposta política constitucional, FIORI (1995) distingue duas tendências básicas na definição do federalismo. Uma se sustenta na idéia da dupla soberania dentro de uma mesma identidade, mediante o princípio da solidariedade e identidade coletiva, que permite a convivência das múltiplas integridades regionais. Outra tendência, mais empírica, reside na idéia de federalismo enquanto barganha entre unidades federadas, cujo “produto transitório define a cota de poder que cabe a cada uma dessas instâncias de governo nos distintos momentos históricos de tal perene negociação” (p.23). Neste contexto o federalismo é uma forma de organização territorial de poder dos Estados nacionais que supõe uma necessária e positiva tensão e conflito entre as partes, as quais são os motivos de negociação cujos produtos serão os arranjos institucionais transitórios.

STEPAN (1999) faz uma distinção interessante e que nos reporta à origem da opção por modelo federativo no Brasil. Considera fundamental distinguir entre as federações cujo propósito inicial é o de "unir" (*come together*), conforme origem do federalismo americano, daquelas cujo principal objetivo é "manter a união" (*hold together*).<sup>13</sup>

Para PRADO (2003, p.273) é oportuno o estudo de sistemas de partilha e equalização de recursos fiscais em federações pois “... nos sistemas fiscais federativos existe uma contradição intrínseca, constitutiva, entre a apropriação de recursos fiscais determinada pela capacidade econômica das jurisdições e a exigência de igualdade entre os cidadãos no que se refere ao acesso a bens e serviços, [e ainda] ... o tratamento político e econômico desta contradição exige o desenvolvimento de sistemas de partilha de recursos fiscais e padrões normativos incidentes sobre os setores públicos jurisdicionais”<sup>14</sup>.

Aprofundar o estudo do federalismo, identificar todos os motivos que levam os países a esta escolha de organização política, foge ao alcance deste trabalho. Os aspectos do federalismo que nos são mais necessários são aqueles que abordam a forma como se processam as relações federativas, a existência ou não de confiança, cooperação e articulação na arena política em que as decisões são tomadas, o que não é pouco. Um aspecto que se pode tomar como referência para nosso objeto de estudo é que na discussão em torno do federalismo há uma tendência de aumento da descentralização, tanto em relação à obtenção de receitas quanto à execução das despesas públicas.

Para MORAES (2001) é oportuno que as pesquisas relacionadas com as finanças públicas e com a política fiscal e tributária levem em conta o papel atribuído às instituições, pois elas influenciam o resultado do processo. A teoria econômica fez um esforço para incluir em seu escopo de análise a economia institucional, pois passou a ter dificuldade de entender a ação econômica na prática. Há muitas correntes de pensamento sob o manto da economia institucional, destacando-se a Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*) e a Nova Economia Institucional -

---

<sup>13</sup> “A federação é forma de Estado que tem raízes na experiência histórica americana, profundamente distinta da sua instituição no Brasil. Lá, países independentes se desfizeram, por necessidade, de poderes que titularizavam, confluindo-os para um ente que criaram, a União. É a federação por **agregação**. Eram poderes restritos, muito limitados, como é natural quando se imagina a circunstância de se abrir mão de prerrogativas. No Brasil, ao contrário, o que houve foi a transição de um país unitário para federal. Os aquinhoados com poderes inéditos foram os Estados. Passaram a gozar de autonomia político-administrativa desconhecida pelas Províncias. É a federação por **desagregação** (SERAGLIO, 2003, p. 11).”

<sup>14</sup> O objeto deste estudo tem relação com uma modalidade específica de equalização de recursos, aquela relativa à alocação de receita oriunda de trocas comerciais entre diferentes jurisdições.



NEI. Incluímos alguns elementos conceituais da Economia dos Custos de Transação porque ela também deu suporte ao surgimento da NEI. Estas teorias são pertinentes a este trabalho porque contribuem para analisar as questões relacionadas à ação coletiva estatal, à atuação de indivíduos, de grupos de interesse, de organizações, à luz da ciência política e da história das instituições.

### 2.1.2 Teoria da Escolha Pública

FIORI (1997, p.80) identifica o (re)surgimento da teoria nos anos 70 e 80, a partir da crise econômica mundial que deflagrou a falência do acordo de Bretton Woods, encerrando a época de ouro do desenvolvimento do capitalismo e, na esteira, o surgimento de ataques à teoria keynesiana. AFFONSO (2003, p.34) concorda e refere que a teoria da escolha pública

... surge como uma tentativa de sustentar em bases mais sólidas a teoria neoclássica, de modo a promover o ataque à visão keynesiana do Estado e seu papel na economia e na sociedade. Para isso, expandem-se as fronteiras auto-impostas pela economia neoclássica entre a teoria econômica e a ciência política e, como decorrência, entre o Estado e o mercado. [mas] ... será somente nos anos 70, com a emergência da crise mundial, que a *public choice theory* [grifo do autor] se desenvolve como pensamento crescentemente hegemônico, o que irá desaguar na ‘teoria econômica neoinstitucionalista’ anos mais tarde.

Sem romper com a economia neoclássica, a *public choice* vai discordar da teoria das finanças públicas em relação ao papel exógeno que esta atribui ao estado, mas ainda sem

... negar uma solução de continuidade entre a lógica do mercado e a lógica da política. (...) pressupõe que iguais regras de comportamento orientam os agentes privados (consumidores, empresas) e os agentes públicos (políticos, burocratas). Todos seriam motivados em suas ações pelos mesmos objetivos: a maximização da utilidade configurada no consumo, no lucro, no voto ou no poder. A generalização das regras de comportamento dos agentes privados para toda a sociedade permite considerar a política como troca e, portanto, o Estado como um mercado! (AFFONSO, 2003, p.40 e 42).

Para SALGADO (1997), a “teoria da escolha pública” procura aplicar os postulados básicos de microeconomia neoclássica à compreensão do funcionamento da arena política. O argumento básico desta teoria é que, seja no mercado, seja na política, os indivíduos comportam-se movidos por motivações maximizadoras do interesse próprio, sendo um equívoco supor que as políticas públicas são conduzidas por motivações alheias ao interesse pessoal dos envolvidos.

A teoria da escolha pública derivou da teoria das finanças públicas e procura redefinir o problema destas finanças em termos de uma visão contratualista, pela qual deve haver uma troca

entre os impostos pagos e os bens e serviços recebidos através da despesa pública. Essa troca pressupõe a aceitação do cidadão e para isso os benefícios da despesa pública devem ser superiores aos seus custos, como também pressupor uma melhor aplicação e taxa de retorno pelo imposto pago. ABREU (2004, p.10) informa os problemas na tomada de decisão coletiva que a teoria da escolha pública procura elucidar:

Ineficiência da administração pública, ausência de incentivos, problemas com as informações sobre os cidadãos, rigidez institucional, permeabilidade aos *lobbies* e o financiamento ilegal dos partidos. [A teoria] traz, assim, uma visão mais realista do processo político, vertendo mais realidade ao ideal democrático. Além disso, há uma desconfiança crescente da sociedade em relação à capacidade das instituições. Há um descrédito que se manifesta no alheamento crescente do exercício da cidadania. Somente o estudo das regras e instituições do processo democrático, das suas limitações, mas também das suas potencialidades, poderá fazer frente aos problemas da democracia e ajudar nos processos de mudança e reforma.

SALGADO (1997) analisa como a teoria da escolha pública critica o arcabouço institucional inerente à democracia, a estrutura de prêmios e a incorporação de penalidades ou incentivos. A teoria diz que a política na democracia não é o governo pelo povo, mas a competição entre os políticos pelo poder por votos. A ‘mão invisível da política’, ao contrário de sua contraparte no mercado, produz incentivos distorcidos e informação enviesada. Os indivíduos movidos por racionalidade econômica obtêm resultados perversos do ponto-de-vista social quando atuam na arena política. Esta mesma teoria, segundo SALGADO, adota uma perspectiva racional, segundo a qual uma legislação é, desde sua origem, motivada pelos interesses privados que favorece.

Ao verificar a aplicação da teoria da escolha pública ao processo de reforma de sistemas tributários ABREU (2004, p.9) analisa a influência e as contradições que pautam as atitudes dos diferentes agentes e atores que integram a arena política.

... Os governos têm mandatos limitados por sufrágios populares, que também influem no jogo. É um mercado competitivo, onde os agentes, políticos, cidadãos e funcionários públicos têm basicamente motivações egoístas, em que, por exemplo, se assume que os políticos pretendem maximizar os votos. E, se através da despesa pública eles podem ganhar votos, com o aumento da tributação, esses se perdem. É fácil gerar déficits. Assim, verificam-se ciclos político-econômicos, com aumento de despesa em ano eleitoral. Seguem-se pressões inflacionárias e políticas restritivas no período pós-eleitoral. A Escolha Pública analisa o regimento do jogo democrático e sua determinação na formação de políticas e suas assimetrias. A partir da década de oitenta, a teoria do *rent-seeking* passou a analisar a atuação dos grupos de interesse por um lado, e do governo por outro. Os grupos procurarão obter rendas, em geral, associadas à deterioração do bem estar do conjunto. Quanto maiores os grupos, maior será o custo social. Como o governo não tem claras as preferências dos cidadãos, ele recorre a intermediários, que são os grupos de interesse e as agências descentralizadas da administração. Ambos fornecem a informação (distorcida) e cobram um preço na definição de políticas. Trata-se da incapacidade governamental de obtenção e tratamento da informação de

forma centralizada. O mercado político não é de concorrência perfeita, tem informação assimétrica, é incerto e tem custos de transação.<sup>15</sup>

MORAES (2001) discordaria desta abordagem como se pode depreender de sua análise a respeito do problema da cooperação na ação coletiva. O autor comenta a contribuição de OLSON (1965) à teoria da escolha pública e que considera uma visão convencional e limitada. OLSON procurou entender a lógica que permeia a ação de grupos formados por indivíduos que possuem interesses econômicos em comum. Isto só seria possível se o número de indivíduos em uma organização fosse bastante reduzido, porque pessoas como o *homo economicus* têm comportamentos guiados pelo auto-interesse e por uma racionalidade instrumental, e não agem dentro do grupo a favor da conquista de um objetivo comum que os une, então os interesses individuais é que prevalecem. OLSON denomina os objetivos ou interesses comuns por ‘bens públicos ou coletivos’ e refere sobre a falta de cooperação que caracteriza a ação coletiva. O estado seria uma organização que precisa dispor de mecanismos eficientes para promover a cooperação de seus membros. Destacamos o ponto em que o autor transfere esta lógica para a organização estatal, em que a divisão em instâncias menores de governo propicia incentivo para um suprimento mais eficiente de bens públicos, uma vez que a ação de cada cidadão pode ser mais prontamente reconhecida no nível local.

MORAES (2001) chama a atenção para o ponto em que OLSON (1965) procura demonstrar que somente idéias da troca política e do comportamento maximizador de utilidade não garantem que a política seja um jogo de soma positiva e em que o Estado se torna uma organização mediadora dos interesses conflitantes da sociedade, contrariando a tese de que haveria uma ‘mão invisível’ conduzindo a ação dos indivíduos e dos grupos a jogos cooperativos. Para OLSON os diferentes grupos que se formam passam a lutar uns contra os outros para assegurar a satisfação de seus interesses. Sob sua ótica, existe algum suporte empírico para a tese de que nas economias onde grupos de interesse são mais fortes e mais bem organizados, uma série de mecanismos de limitação do crescimento econômico é desenvolvida.

AFFONSO (2003, p.50) comenta que Olson pode ser considerado o precursor da NEI.

... foi desde o começo, uma voz dissonante no campo da *public choice*. Sua teoria sobre a ‘Lógica da ação coletiva’, isto é, pública, questiona os alicerces da possibilidade teórica de obter resultados sociais cooperativos e eficientes a partir de comportamentos individuais egoístas. Desse ponto de vista, Olson

---

<sup>15</sup> Os custos de transação são analisados no tópico seguinte.

também pode ser interpretado como um precursor da teoria econômica neo-institucionalista, uma vez que, ao negar que o Estado possa ser deduzido a partir de indivíduos isolados ou, mais especificamente, que o Estado pode ser deduzido a partir do mercado, enseja, através de sua teoria dos ‘Incentivos seletivos’, um papel importante para o Estado tal como o preconizado pela *new institutional economics*.

Segundo MORAES (2001, p. 62) “... dada a constatação de grande diversidade de contextos que envolvem a ação coletiva, cada qual com suas especificidades, percebeu-se quão restritos são os argumentos de Olson (1965), em termos de seu poder explicativo.” Segundo o autor, Birnbaum (1988), Gilbert (1992), Sandler (1992) e Hardin (1995) fizeram uma série de estudos em que consideram que as proposições de Olson não são passíveis de generalização e que suas principais falhas, em resumo, residem em: a) uma visão reducionista da ação coletiva, entre muitos fatores porque “... mesmo quando o interesse econômico ocupa um lugar de destaque, na formação de uma determinada organização, ele não é, muitas vezes, o único interesse em questão (...) a questão é a concepção limitada de racionalidade instrumental que Olson (1965) utiliza, a qual exclui qualquer outro fim, que não o econômico, das razões de ser de um grupo ou uma organização (p.62)”; b) o equívoco de Olson em conceber os interesses individuais como dissociados do interesse da coletividade.

A cooperação dos indivíduos aos interesses comuns, segundo MORAES (2001, p.65) “... dentro de um grupo ou uma organização, é tido como dependente das especificidades institucionais que moldam essa ação. A obtenção do bem coletivo é função daquilo que é capaz de fundir o interesse do indivíduo com o interesse da coletividade. Historicamente isso vai se processar de forma distinta, a depender do grupo, da comunidade ou da sociedade envolvidos”.

O autor faz uma profunda trajetória nas várias vertentes teóricas pertencentes ao campo da *public choice*. Considera mais consistente do que esta teoria, o que denomina de “teoria normativa da escolha pública” ou “teoria econômica constitucional”, que dá indicações de como constranger a ação estatal, para que ela reflita os anseios e valores da sociedade. O problema passa a ser qual a formação básica de Estado ou tipos de estruturas de decisão política devem ser adotadas no nível constitucional de um Estado<sup>16</sup>, para que as suas decisões resultem cooperativas. Observa que o problema da cooperação na ação coletiva constitui o ponto de partida de qualquer reflexão que se queira fazer sobre a questão das instituições e que a “teoria econômica

---

<sup>16</sup> Quase todas as propostas para alterar a sistemática de tributação do ICMS nas operações interestaduais, objeto deste estudo, requer mudança nas regras constitucionais.

constitucional” mostra-se de grande importância para o estudo do federalismo, uma vez que ela se ocupa do tema da escolha de regras constitucionais.

Um aspecto que pretendemos analisar é verificar o arranjo institucional que tem levado os agentes a burlar as regras legais do ICMS, a praticar a denominada “guerra fiscal”, e em que medida, no Brasil, “... os interesses regionais não seguem regras formalmente institucionalizadas a moldar um arranjo federativo legal-racional; ao contrário, no que toca ao comportamento fiscal dos entes federados, são esses interesses regionais que ditam as regras do jogo, sempre que o peso político está mais favorável para o seu lado (MORAES, 2001, p.18)”. Ao estudar as relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha, o autor questiona “... por que em determinadas sociedades, Estados nacionais ou economias, os atores sociais e políticos pautam suas ações, de fato, por regras formais, enquanto em outras experiências isso não ocorre? (p.19)”. O autor procura suporte nos fundamentos da economia institucional para justificar e estruturar um método de análise alternativo nas questões que relacionam Estado e economia.

### 2.1.3 Economia dos Custos de Transação

O corpo teórico da nova economia institucional e que veremos no tópico a seguir, une e complementa a teoria do ambiente institucional que no plano macroeconômico foi formulada por NORTH (1993<sup>17</sup>) e instituições de governança, que no plano microeconômico, foi analisada por WILLIAMSON (1985 e 1986). A Estrutura de governança tem a função de reduzir custos de transação e o ambiente institucional a função de reduzir custos de adaptação ao ambiente macro. Com estes elementos, a nova economia institucional investiga como obter maior eficiência econômica, que se aplica principalmente ao campo da atuação governamental nas análises de defesa de concorrência e regulação de monopólios. AFFONSO (2003, p.134), a partir de Harris, Hunter e Lewis (1995) define e resume a nova economia institucional como “... um desdobramento da economia neoclássica que inclui o papel dos custos transacionais nas trocas e, desse modo, leva em conta as instituições como restrições críticas do desempenho econômico [grifos do autor] (...) Além de modificar o postulado da racionalidade, acrescenta as instituições como restrição crítica e analisa o papel dos custos transacionais como elo entre as instituições e

---

<sup>17</sup> O trabalho de North é de 1990, mas nos valemos da versão mexicana, de 1993.

os custos de produção (p.135)”. O autor (p.137) deriva que para a nova economia institucional os custos transacionais são os custos de controle e que as instituições é que permitem que ele seja exercido.

Para NORTH (1993), conforme a complexidade do mundo em que se insere uma transação diferente será o ambiente institucional adequado para viabilizar essa transação. Para WILLIAMSON (1985 e 1986), ambiente institucional, estrutura de governança e indivíduos são instâncias que interagem. Estrutura de governança se desenvolve dentro dos limites impostos pelo ambiente institucional e pelo comportamento dos indivíduos. A economia dos custos de transação é utilizada para a análise da escolha de estruturas de governança e para avaliar a reestruturação dos mercados frente às mudanças no ambiente institucional.

AZEVEDO (1997) analisa os antecedentes, o histórico e contexto da economia dos custos de transação. Segundo ele, ainda nos anos 30 Coase abriu caminho para explicar a gênese da firma, observando que ela não é somente um espaço para a transformação do produto, mas também para a coordenação das ações dos agentes econômicos. Firma e mercado concorrem e possuem a função comum de coordenar a atividade econômica. A opção por uma ou outra forma de organização (firma ou mercado) vai depender dos custos destes mecanismos de coordenação – os custos de transação.

Como estes custos não são fáceis de se observar e medir, a teoria foi por longo tempo relegada, até que direitos de propriedade, estrutura organizacional da firma e mecanismos de governança (gestão) das transações fossem incorporados ao que veio a se chamar Economia dos Custos de Transação. No aprofundamento da teoria, novas variáveis e elementos foram introduzidos. Até mesmo pesquisadores ortodoxos passaram a incorporar a “teoria dos contratos” em sua análise, trazendo elementos tais como “oportunismo” (*moral hazard*) decorrente da assimetria de informações e divergência de interesses, o que por sua vez gera o problema da “seleção adversa”, ambos impondo restrições às transações.

Compõem os custos de transação: elaboração e negociação dos contratos; mensuração e fiscalização de direitos de propriedade; monitoramento do desempenho; organização das atividades; adaptação às mudanças no ambiente econômico; e as “regras do jogo” determinadas pelo ambiente institucional, que limita a eficiência do sistema econômico. Com estes elementos

da “economia dos custos de transação”, NORTH (1993) observa que instituições são importantes e suscetíveis de análise.

Custos de transação são custos que os agentes enfrentam toda vez que recorrem ao mercado. São custos de negociar, redigir e garantir o cumprimento de um contrato. FIANI (2002) faz uma boa síntese dos elementos que integram a teoria dos custos de transação, ou seja, custos que não advêm da produção. A unidade básica de análise da teoria é o contrato, que envolve custos porque não há simetria de informação; o que há é racionalidade limitada, complexidade e incerteza; oportunismo e especificidade de ativos. O comportamento humano, ainda que intencionalmente racional, enfrenta limitações. Então a racionalidade é limitada, conceito relevante em condições de complexidade e incerteza; racionalidade limitada mais incerteza têm por consequência a assimetria de informação, que são diferenças nas informações que as partes envolvidas possuem de uma transação. Esta por sua vez facilita a adoção de atitudes oportunistas, que são transmissão de informação seletiva, distorcida e promessas auto-desacreditadas. Se a transação envolver ativos específicos o risco associado a atitudes oportunistas é ainda maior pois o vínculo entre as partes é específico e mais vulnerável.

Estrutura de governança é o arcabouço institucional no qual uma transação é realizada, isto é, o conjunto de instituições e tipos de agentes diretamente envolvidas na realização da transação e na garantia de sua execução.

AZEVEDO (1997) estrutura sua análise da economia dos custos de transação e de determinação da estrutura de gestão em: pressupostos comportamentais, dimensões das transações e modelo para escolha da forma organizacional.

Os pressupostos comportamentais são o ponto de partida da existência de custos de transação, porque os agentes econômicos são limitadamente racionais e oportunistas, e o ambiente é de incerteza, então os contratos são incompletos. Racionalidade limitada é característica do indivíduo e incerteza é característica do ambiente (da transação). Incerteza aguça o problema da racionalidade limitada. Oportunismo implica que as partes podem se aproveitar de uma negociação, agindo aeticamente. A ética tem como uma de suas finalidades restringir o comportamento oportunista. As instituições passam a ser desenhadas para evitar oportunismo. Escolha de governança visa impedir ou reduzir conduta oportunista por parte dos agentes envolvidos na transação. Custos de transação decorrentes de pressupostos comportamentais

precisam ser medidos para que seja possível indicar qual a estrutura de governança mais adequada para uma dada transação.

A dimensão da transação, os atributos das transações (especificidade de ativos, frequência e incerteza) diferem, então as estruturas de governança também diferirão. Todos os ativos têm determinado grau de especificidade que aliado aos comportamentos de racionalidade limitada e oportunismo, bem como ao ambiente incerto, impede a completude *ex-ante* dos contratos. O grau de frequência (repetição) de um mesmo tipo de transação vai indicar a estrutura de governança mais adequada. Maior frequência dilui custos e permite aos agentes construir reputação, o que reduz a incerteza e economiza custos de transação, desde que os custos de transformação (verticalização) sejam menores que os custos de transação (via mercado). Incerteza revela os limites da racionalidade, evidencia a incompletude dos contratos, os quais ficam expostos a atitudes oportunistas, que geram custos de transação.

No modelo para a escolha da estrutura de gestão, a variável relevante é a especificidade dos ativos e se apóia em pressupostos comportamentais (de oportunismo e racionalidade limitada) e na dimensão das transações (especificidade de ativos, frequência e incerteza), para determinar a escolha da forma organizacional mais adequada (firma ou mercado) para uma dada transação. O modelo compara três estruturas de governança: mercado, hierarquia e híbrida. Como a transação é a unidade de análise, a firma é um complexo de contratos, que podem ser internos (hierarquia) ou externos (mercado). Aos contratos hierárquicos é possível estabelecer mais controles e aos contratos de mercado maior incentivo (decorrente de economias de escala e escopo e de uma estrutura de informação mais ágil e descentralizada). Conforme a firma desloca-se do mercado para a hierarquia, perde em incentivo e ganha em controle. Quanto mais específico o ativo mais controle requer a transação (para evitar o oportunismo) e mais adequada é a estrutura de gestão tendente à verticalização (forma hierárquica)<sup>18</sup>.

#### 2.1.4 Nova Economia Institucional

MORAES (2001) constata que não há apenas uma teoria institucional que contemple todos os fenômenos envolvidos na ação coletiva. A NEI entende as instituições como normas

---

<sup>18</sup> Empresa verticalmente integrada atua em diversos estágios da cadeia produtiva; explora economias de escala e obtém ganhos de eficiência e redução de custos de transação.



formais ou informais que estruturam as interações entre os agentes econômicos. As instituições visam reduzir a incerteza desse relacionamento, de maneira que o resultado das interações seja o mais eficiente possível. Para NORTH (1993), instituições são as regras que tanto evitam incerteza nas interações humanas, quanto definem, restringem e limitam o campo de escolha e a ação coletiva dos indivíduos. A capacidade de uma sociedade de fazer valer as regras também é vista por NORTH (1993) como uma instituição. É o que denomina de *enforcement* das regras, expressão inerente à capacidade da organização social de estabelecer penas e sanções que levam os indivíduos a observar as regras.

As instituições formais são regras explícitas, normalmente na forma de lei, com o propósito de ordenar com mais eficiência a ação coletiva. As instituições informais são gestadas nos grupos ou organizações e não integram o direito positivo, no campo jurídico. Podem assumir formas de convenções ou códigos de conduta. Organização, para NORTH (1993) é todo grupo de indivíduos que age em conjunto para atingir seu objetivo coletivo. Assim como as instituições são as regras do jogo, as organizações correspondem aos próprios jogadores.

NORTH (1993) traz para a análise econômica fatores que são tratados na abordagem tradicional das finanças públicas como ‘exógenos’, como é o do sistema legal, das regras de comportamento no mercado e do sistema político. Então traz para a discussão econômica aspectos de natureza institucional, estabelecendo uma relação entre instituições e desenvolvimento econômico. Com isto percebeu que as instituições que se afirmam nem sempre são as mais eficientes, da perspectiva da minimização dos custos de transação. Na trajetória econômica das diversas sociedades, as experiências são as mais diversas e, não raro, instituições ineficientes na redução dos custos de transação, mantêm-se fortemente ativas.

Como os arranjos institucionais são extremamente estáveis, o processo de mudança institucional ocorre por meio de acréscimos marginais, lentos, mesmo que haja uma conjugação favorável de fatores que incentivem a mudança. Como NORTH (1993) faz questão de frisar que estabilidade institucional não é o mesmo que eficácia institucional, os custos de transação não são minimizados. Tendo em vista que uma mudança marginal numa dada matriz institucional não é suficiente para reverter o caminho de desenvolvimento em curso, explica-se como o baixo desempenho econômico perpetuou-se ao longo do tempo em inúmeras economias. Há estabilidade, porém não necessariamente eficiência da perspectiva da troca capitalista.

AFFONSO (2003) analisa o núcleo central das teorias hegemônicas da “economia do setor público” na segunda metade da década de XX (*welfare economics*, *public choice theory*, *new institutional economics* e *new political economy*). Conclui que elas

... não parecem, em nenhuma hipótese, constituir base analítica adequada à estruturação de uma teoria do fenômeno do Estado federal e do federalismo. Na verdade, em vários aspectos, os desdobramentos recentes da *mainstream* [grifo do autor] parecem caminhar em direção oposta. Ao generalizarem as hipóteses de comportamento maximizador dos agentes econômicos para a esfera pública, as teorias hegemônicas da economia do setor público não conseguem (re)construir, teoricamente, os sujeitos coletivos que o federalismo pressupõem (p.9).

O autor demonstra a contradição existente entre a importância que estas teorias passaram a ocupar no campo do federalismo e da descentralização, tanto na academia como na prática, através de instituições de financiamento e cooperação técnica, em contraste com a incapacidade que elas tem em apreender esses fenômenos, ao contrário, tendo-os reduzido a “... uma dimensão meramente mercantil e individualista (p.6)”. Em uma síntese histórica:

Na teoria hegemônica do federalismo, nos últimos 50 anos observamos um movimento pendular com relação ao papel atribuído à centralização e à descentralização. Ora se reafirma a primazia do governo central sobre os subnacionais, ora se advoga a causa da descentralização devido às suas pressupostas virtudes na promoção da concorrência no setor público e, por conseqüência, da eficiência alocativa. Essas teorias dominantes parecem acompanhar de perto a evolução histórica das federações: no período de centralização após a segunda Guerra Mundial, temos a *welfare economics* e o federalismo fiscal, no período de emergência das políticas e reformas neoliberais – dentre as quais o *new federalism*; nos anos 70 e 80, temos a *public choice* e o *competitive federalism*; nos anos 90, após duas décadas de reformas liberais, a *mainstream* apresenta-se como recentralizadora na perspectiva da *new institutional economics* e da *new political economy*, embora com um conteúdo distinto daquele encarnado no centralismo da *welfare economics* e do *Welfare State* dos anos 50 e 60 [grifos do autor] (AFFONSO, 2003, p.145).

Ainda assim consideramos que os referenciais teóricos da Teoria da Escolha Pública, da Economia dos Custos de Transação e da Nova Economia Institucional podem contribuir para o entendimento de nosso estudo, e podemos demonstrá-lo fazendo um breve comentário a respeito do grau de aderência da tributação do ICMS das operações interestaduais com alguns requisitos e conceitos destas teorias. Quando determinado tributo torna-se muito complexo e distorcivo, passa a gerar ineficiências tanto para o setor privado quanto para o setor público: a) aumentam os custos de transação das empresas; b) gera assimetria de informação; c) não contempla requisitos de incentivo para que os agentes revelem suas preferências reais; d) não minimiza as possibilidades de que o tributo seja questionado judicialmente, gerando custos de transação para as firmas e para o setor público; e) leva os agentes econômicos a repassarem os custos de

transação para os consumidores finais; f) não evita ocorrência de impasses na atuação das organizações e instituições envolvidas; g) não permite reduzir os custos de transação no setor público pois requer uma administração tributária (fiscalização e arrecadação) complexa para controlar a sonegação; h) as instituições públicas ficam mais permeáveis à atuação de grupos de interesse.

A economia institucional é criticada por não dispor de um instrumento objetivo de análise, todavia para o caso deste trabalho, ela contribuirá para que possamos dar conta do objeto, bem como para dar consistência ao recurso empírico de que com frequência faremos uso. Ocorre que o uso da economia institucional requer a construção de instrumentos de análise, de identificação dos elementos relevantes, subjacentes a cada objeto específico de estudo. No que diz respeito a esta dissertação, no tópico 4.7 apresentamos uma matriz com atributos pertinentes à teoria da escolha pública e à nova economia institucional, para a análise dos modelos alternativos de tributação do ICMS nas operações interestaduais, contidos e analisados no capítulo quatro.

Com isto pretende-se que estas teorias sejam contempladas no referencial de análise de cada um dos modelos alternativos para o ICMS das operações interestaduais, ainda que não de forma exclusiva e com os cuidados necessários, em vista das críticas formuladas por AFFONSO (2003). Pretende-se identificar o(s) caminho(s) mais indicado(s) para o caso brasileiro, submetendo cada modelo aos objetivos que se pretende atingir, aos requisitos necessários, aos atributos desejáveis, de modo a verificar a respeito de suas possibilidades e limitações.

## 2.2 PRINCÍPIOS TEÓRICOS DE TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Esta seção contempla aspectos conceituais a respeito dos tributos, os princípios tributários mais estreitamente vinculados ao objeto deste estudo e algumas classificações de tributos.

Dissemos que a economia neoclássica, em suas vertentes vinculadas à tributação, à ciência das finanças públicas, ao direito tributário e ao direito econômico, contempla princípios e aspectos conceituais recomendados para obter um sistema tributário eficiente. Para o caso dos mecanismos para a tributação das operações interestaduais, estas ciências fornecem ferramentas úteis para analisar a possibilidade de cada modelo alternativo em alcançar maior grau de

neutralidade, menor distorção na formação dos preços, na competitividade e na escolha locacional dos agentes econômicos.

### 2.2.1 Princípios Teóricos de Tributação

Em se tratando de princípios<sup>19</sup> teóricos de tributação, tome-se como referência inicial que um sistema tributário tradicional compreende os vários impostos que um país adota para obter os recursos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Os sistemas tributários modernos desempenham também a função de instrumento de estabilidade econômica, distribuição de renda e aceleração do desenvolvimento. Entre a necessidade de arrecadar e a de minimizar o efeito negativo da tributação, antagonismo sempre presente, alguns princípios básicos devem nortear a configuração dos sistemas tributários, ainda que o ideal nunca seja alcançado. Em geral, os manuais de finanças públicas se assemelham quanto às características clássicas que devem ser perseguidas na formulação de um sistema tributário adequado.<sup>20</sup>

- eficiência econômica: recomenda que a tributação não deve modificar as decisões de produção, investimento e consumo que impliquem em alocação ineficiente de recursos;
- simplicidade: os custos da administração tributária tanto para os contribuintes quanto para o fisco devem ser minimizados, mas não a ponto de comprometer os princípios da eficiência e da justiça, que para serem alcançados requerem uma certa complexidade tributária;
- flexibilidade: atributo que permite que o sistema tributário possa adaptar-se de forma ágil às mudanças econômicas, evitando necessidade de reformas mais profundas, que por melhor que sejam sempre provocam instabilidade nos agentes econômicos;
- responsabilidade política: os tributos devem permitir que o contribuinte identifique a pressão tributária a que está sujeito;
- equidade: visa imprimir a maior justiça possível aos tributos e deve ser entendida como a aceitação do pacto tributário acordado, pela maioria da sociedade.

---

<sup>19</sup> Princípio (do latim *principium*, *principii*) significa início, base, origem, ponto de partida.

<sup>20</sup> Estes princípios foram incluídos na exposição de motivos que acompanhou a proposta de reforma tributária apresentada pelo Ministério da Fazenda em dezembro de 1998.

São diversos princípios e valores que de um modo ou de outro estão presentes no ordenamento tributário de uma sociedade, mas é preciso entender como se pode lidar conceitualmente com eles. Aos princípios são vinculadas a interpretação e a aplicação das normas jurídicas que com eles se relacionam. Explícitos ou implícitos, se inter-relacionam, uns estão contidos em outros, precisam ser compatibilizados. Para TORRES, R.L. (1995, s/p.)

Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. Os valores jurídicos são idéias absolutamente abstratas, supraconstitucionais, que jamais se traduzem em linguagem normativa e que são destituídos de eficácia direta: um qualquer dispositivo constitucional que declarasse que a justiça é valor adotado pelo País não teria o efeito de tornar justa a ordem jurídica. Os valores, portanto, necessitam dos princípios constitucionais para se atualizarem.

Em representando o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam, “... os princípios ainda guardam elevado grau de abstração e indeterminação”. São os subprincípios que “... possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei. Mas ainda não criam direitos e deveres para quem quer que seja.”, então é preciso ir mais além. Por exemplo, o valor justiça, do qual decorre o princípio da capacidade contributiva, fica mais concreto e passa a gerar direitos e deveres quando a norma de determinado tributo explicita subprincípios específicos, p.e., o da progressividade no IR e o da não-cumulatividade no IPI e ICMS (TORRES, R.L., 1995).

Para os propósitos deste estudo, é oportuna a abordagem da teoria da tributação que indica dois princípios teóricos fundamentais que devem nortear os sistemas tributários: neutralidade e equidade.

A equidade visa distribuir a carga tributária entre indivíduos de forma a mais justa possível. MUSGRAVE<sup>21</sup> (1989) refere que em geral todos concordam que o sistema tributário deve ser equitativo, mas há divergências a respeito de como obter equidade, a parcela justa de contribuição de cada agente ou indivíduo para o financiamento do setor público. Trata-se do

---

<sup>21</sup> As obras a seguir estão no original em língua inglesa. Informamos que devido à frequência que são citadas e ao seu extenso volume, optamos por proceder à tradução direta das citações, sem ofertarmos a sua forma original, em correspondentes notas de rodapé. As obras são: BIRD (1999), BIRD e GENDRON (1997), KEEN e SMITH (1996), SMITH (1997), KEEN (2000), MCLURE (1998a, 1998b e 1999), MUSGRAVE (1989), SHOUP (1988) e TAIT (1991).

caráter distributivo dos tributos, que se concretizam com o princípio da progressividade e da seletividade nas alíquotas.

Capacidade contributiva<sup>22</sup>, por sua vez e como exemplo, nos reporta às inúmeras combinações possíveis para a tributação da renda (renda ganha, uma variável de fluxo), riqueza (patrimônio e poupança, uma variável de estoque) ou consumo (renda gasta, uma variável de fluxo). Informe-se que estas são, em uma perspectiva econômica, as três grandes bases contributivas da classificação tradicional dos tributos: renda, patrimônio, consumo.

Neste trabalho é fundamental o princípio da neutralidade, com vistas a que os tributos interfiram o menos possível nas decisões de alocação de recursos e sejam, portanto, eficientes economicamente. Apenas com este exemplo se percebe que equidade e neutralidade são ‘ideais’ para o sistema tributário, todavia de difícil compatibilização, daí a necessidade de explicitar o conflito e procurar conciliar as diferenças. Nos depararemos com este e com outros conflitos, conforme já ficou denotado na introdução. Então vejamos como AMARO (1996, p.164), analisa a dificuldade em conciliar princípios:

... o grande problema quando se fala em princípios constitucionais, é medir a extensão do princípio (...) [ele] nos indica uma direção, um rumo a seguir, (...) eu posso ir caminhando no sentido da progressividade, mas, se eu não parar, (...) estarei confiscando renda; e aí já estarei na contramão de um outro princípio, que veda o confisco. Temos, portanto, de harmonizar os diferentes princípios constitucionais; não posso caminhar ilimitadamente (...) só porque algum princípio me mandou ir por aquele caminho. (...) a medida não está na Constituição e temos que achá-la concretamente. Quem começou a achá-la é o legislador, através de decisões políticas.

FERRAZ JUNIOR (1990) observa que “temos contraditoriedade sempre que duas normas têm operadores deônticos opostos (uma permite, a outra obriga ou proíbe) e os seus conteúdos (atos ou omissões) são a negação interna um do outro (uma prescreve o ato, a outra a sua omissão). Temos uma contrariedade quando a oposição se dá ou entre os operadores deônticos ou entre os conteúdos”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Na CF/88 uma forma de equidade é vinculada ao princípio da capacidade contributiva. Conforme art. 145, §1º, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

<sup>23</sup> Deontologia: estudo dos princípios, fundamentos e sistemas de moral. Tratado dos deveres.

É preciso dar relatividade a nosso entendimento inicial quanto ao princípio da neutralidade. Retenha-se a idéia de que não existe imposto neutro. O tipo de<sup>24</sup> referencial teórico compatível com este estudo não é o de um Estado neutro, uma utopia dos sistemas socialistas e comunistas. O Estado não pode ser neutro, deve ser ativo, porque ele é a lei, aquele que regula a organização social. Todavia, o Estado deve levar em conta as diferenças, procurando imprimir equilíbrio na tributação, na direção da justiça tributária. Paradoxalmente, ainda assim o Estado não terá sido neutro, pois terá intervindo.

TORRES, R.L. (1995), é solidário com os economistas quando comenta a dificuldade que eles têm para definir neutralidade fiscal, porque é inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço. Cita Rubens Gomes Sousa, que recomendava: “temos de nos guardar da falácia de que existem impostos neutros, ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos”. Brinca dizendo que “imposto neutro é o que deve ser pago pelos outros.”<sup>25</sup>

Por neutralidade, para XAVIER DE BASTO (1991, p.29) “entende-se a característica de um tributo que se analisa de não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando assim ‘distorções’ dos seus comportamentos”. Adequada a ressalva do autor à extensão da neutralidade ao expressar que “imposto neutro será o que, provocando - como qualquer imposto não pode deixar de provocar - efeitos de rendimento, é isento porém de efeitos de substituição”.

O princípio da neutralidade tributária comporta várias leituras e é desejável que se faça presente em todos os tributos. No que se refere à eficiência econômica teremos oportunidade de demonstrar como ele se processa, neste mesmo capítulo, no tópico a respeito da tributação de bens e serviços, logo após analisarmos alguns princípios explícitos e implícitos da CF/88.

---

<sup>24</sup> ‘Estado’ tanto descreve o nível mais elevado de governo como também as unidades federadas em países federativos como Brasil, Índia e México; na UE denominados como estado-membro; no Canadá, Argentina e África do Sul, província; na Rússia, componentes da federação; em outras partes da extinta União Soviética, distritos administrativos.

<sup>25</sup> Torres atribui a expressão a HARTZ, Wilhelm (1965, p. 112): *Wettbewerbsneutral ist jeder Steuer, die die anderen bezahlen*. In: THOMA, G.; Niemann, U. (Coord.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O Schmidt.

## 2.2.2 Princípios Constitucionais na Constituição da República Federativa do Brasil

A República Federativa do Brasil é organizada politicamente como uma federação (art. 18, CF/88) que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Cada ente federativo é autônomo e possui competência tributária para instituir os tributos previstos na Constituição. A atual, de 1988, trata do Sistema Tributário Nacional no Título VI, Capítulo I, onde estão definidas as espécies de tributos que o integram, os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, as competências tributárias e a repartição das receitas tributárias. Estes Entes Políticos são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, e suas atribuições, limitações e competências estão definidas na CF/88.

Por falar em sistema tributário informe-se que, conceitualmente, sistema requer um repertório e uma estrutura, no qual os elementos devem relacionar-se de modo a formar uma estrutura tendente à unidade. Para ROSA (1995, p.219)

Sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam. (...) implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais. Para que possa existir um sistema, é mister que as normas jurídicas que o integrem sejam conexas e conseqüentes no regram o poder impositivo do Estado. Assim, se não existir essa harmonia a que nos referimos e se cada tributo não for parte de um todo com uma finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário porque esse não resulta do simples fato do Estado cobrar tributos. Disso resulta que quando as normas tributárias são impostas sem ordem e sem investigação de causas, visando apenas à obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de mero **regime tributário** [grifo do autor], mas não de um sistema tributário.

O STN encontra-se totalmente delineado na CF/88, por isso é considerado um sistema rígido, que elenca os princípios gerais, os princípios tributários, as limitações ao poder de tributar, as espécies tributárias e a respectiva discriminação de rendas, a repartição das receitas tributárias e os vetores fundamentais de cada tributo. O STN de 1988 tem seu contorno lógico advindo da EC nº 18, de 1º/12/65. Até então, não havia um sistema tributário nacional uno, integrado, uniforme, preciso e nacional, mas sim três sistemas praticamente autônomos (federal, estadual e municipal) e pouco coordenados.

No direito brasileiro podemos distinguir os princípios constitucionais gerais e os tributários. Os gerais são abrangentes e irradiam seus efeitos por toda a ordem jurídica, inclusive a tributária. Os princípios tributários restringem-se à ordem jurídico-tributária.



Os mais relevantes princípios gerais são: republicano, federativo, autonomia municipal, certeza do direito, segurança jurídica, igualdade, legalidade, irretroatividade das leis, isonomia das pessoas constitucionais, propriedade, liberdade de trabalho e supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Dos princípios tributários destacamos: reserva legal, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, igualdade tributária, capacidade contributiva, proibição de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não-discriminação tributária em razão de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza, territorialidade da tributação, não-afetação e imediata e preferencial restituição de tributo pago relativo à substituição tributária.<sup>26</sup>

JUSTEM FILHO (1993, p. 144) alerta que “...nenhum princípio tem existência autônoma ou isolada” e que “... o grande desafio reside em transformar os princípios – normas abstratas e gerais – em instrumentos de disciplina prática da vida real (p.142)”. Os princípios da progressividade, seletividade e proporcionalidade são “... subprincípios constitucionais, diretamente vinculados ao princípio da isonomia. Diferenciam-se entre si porque exteriorizam diversos ângulos do princípio da isonomia, referidos a setores específicos de tributação. Todos eles se reportam a um mesmo conceito: a necessidade de tratamento igual para situações iguais (p. 149)”.

O princípio da não-cumulatividade se aplica de forma adequada aos tributos incidentes sobre bens e serviços, conforme veremos com detalhes neste estudo. Este princípio é que mais contribui para que possam ser atingidos objetivos vinculados à eficácia microeconômica, a neutralidade tributária. Não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, ambos da CF/88) “...constitui diretriz de política fiscal que atende a fins econômicos visando impedir o efeito em cascata e o correspondente inchaço no preço dos bens e serviços. Afastada a tributação cumulativa, evita-se a integração vertical das empresas, com isso atendendo os princípios da Neutralidade, Livre Mercado e Proteção às Empresas de Pequeno Porte” (FERRAZ JUNIOR, 1990, p. 67).

Fazendo correlação entre os princípios, DERZI (1996, p.327) coloca que “tanto o ICMS como IPI, como tributos que oneram a atividade econômica, devem ser neutros (princípio da neutralidade), não devendo ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam

---

<sup>26</sup> Os princípios gerais e os tributários estão explicitados no Apêndice 1.

os mercados. A seletividade (...) não pode ferir a igualdade e a isonomia entre os contribuintes que efetuam operações com produtos e mercadorias de igual natureza, no mesmo setor econômico. E foi exatamente em decorrência desses princípios que adotamos tributos plurifásicos e não-cumulativos”.

Exemplo marcante de princípio explícito na CF/88 é aquele que estabelece as limitações materiais para que o constituinte derivado efetive reformas mediante EC, as chamadas ‘cláusulas pétreas’. Em uma leitura jurídica, não apenas é desejável, como também imperativo, a manutenção da organização político administrativa federal no Brasil, posto que “a República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal ...” é princípio tão importante que consta no artigo primeiro da CF/88. Outro dispositivo é inscrito no art. 60, § 4º, I a IV, da Constituição, a estabelecer que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado. Devemos nos estender um pouco a respeito deste princípio em vista de seu estreito vínculo com o objeto deste estudo.

Os doutrinadores se dividem na interpretação do dispositivo, que como sempre requer uma leitura sistemática de todo o conjunto da ordem constitucional. Mas mesmo que todos tenham esta preocupação, diferente é o alcance para que reformas do sistema tributário possam ser feitas por EC, como é o caso do ICMS, a depender da ênfase que é dada às palavras ‘tendente’ e ‘abolir’. Se o doutrinador enfatizar ‘tendente’ dirá que uma reforma no ICMS não pode afetar a autonomia legislativa e financeira estadual. Se enfatizar ‘abolir’ dirá que reforma no ICMS não acaba com a federação ainda que restrinja o grau de autonomia dos estados.

Na apreciação prévia de admissibilidade da PEC 41/03, na Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados, a deputada juíza FROSSARD (2003) manifestou seu voto divergente a aprovação da admissibilidade:

... a competência integra a autonomia dos entes federativos. A partir da promulgação da constituição [CF/88], ficaram estabelecidas as regras do poder de tributar em nível federal, estadual e municipal, configurando o modelo federativo. Essa é a forma federativa criada pelo poder constituinte originário e que ficou incluída entre as cláusulas pétreas. (...) É meu entendimento que sobre o **tendente** [grifo da autora] é que deve incidir a ênfase, e não sobre o **abolir** [grifo da autora]. A intenção do proponente [executivo federal] de abolir ou não abolir a federação é indiferente, nesse particular. Entendo que basta que a proposta seja tendenciosa, ainda que disto não haja cogitado o proponente ... (p.2 e 3).

O Deputado SERAGLIO (2003), relator da PEC 41/03, em seu extenso e fundamentado relatório de admissibilidade, manifestou:

... Não se pretende abolir a federação, quando se propugna por certa flexibilização da autonomia tributária dos Estados, a qual se faz necessária para simplificar o sistema e combater algumas de suas distorções, inclusive dificultando a nefasta guerra fiscal. É preciso iluminar, com muita clareza, o foco do exame que incumbe aqui, no caso, a esta Comissão. Não se trata, aqui, de divagar sobre os graus de variação, existentes no mundo, entre federações “fracas” e federações “fortes” (...) Trata-se aqui, tão somente, de apurar se as alterações propostas ferem, literalmente, sim ou não, o gatilho do art. 60, § 4º, I (...) Minha opinião sem tergiversar, a esse respeito, é que a reforma tributária, nos termos propostos, e efetuados os pequenos ajustes (...) não tende a abolir a forma federativa de Estado. (...) O ICMS praticado hoje já não é inteiramente autônomo, já tem forte componente federal e coletivo, e a pequena margem restante de autonomia costuma ser utilizada com ferocidade e nocividade, reclamando maior uniformização. (...) Nossa federação é flexível, tem geometria variável, não é rígida como desejariam certos doutrinadores acadêmicos. Nunca é demais lembrar que nossa federação não resultou da fusão de entes independentes, muito ao contrário, resultou do desdobramento de um Estado monárquico unitário, desdobramento imposto, de cima para baixo, num gesto autoritário de líderes militares ilustrados. A autonomia dos entes federados é, então, mais uma construção teórica do que uma realidade factual. O perfil dessa autonomia é historicamente variável, flexível, passível de aperfeiçoamento e de evolução. Desse ponto de vista, não há óbice para o novo perfil proposto para a regulamentação do ICMS, pela via de resolução do Senado, de lei complementar federal e de Regulamento Único coletivo (SERAGLIO, 2003, p.23 e 27).

Em decisão do STF (ADI 2.024-2-DF, DJ.01.12.2000) a respeito de matéria correlata e que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence tem-se:

A “forma federativa de Estado” – elevada a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto, as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Em seu voto no STF, em outra ADI (ADI nº 833-1/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 16.09.1994) o ministro Paulo Brossard assim manifestou: “Falou-se muito em cláusulas pétreas. A história mostra que não deixa de ser pretensão muito humana, mas pretensão muitas vezes vã a de prescrever que determinados temas passam a ser intocáveis, determinados preceitos sejam irremovíveis e, à semelhança da lei natural, sobrevivam às gerações. A experiência histórica tem revelado ter sido inócua a pretensão humana de tornar intocáveis determinados princípios, por mais respeitáveis que sejam. (...) De modo, Senhor Presidente, que não desprezo o que se dispõe na Constituição, no art. 60, § 4º, mas também, não o recebo como artigo de fé, como dogma. Vejo como medida de caráter político, de utilidade social, de conveniência nacional, mas cuja durabilidade e cuja resistência – agora se diz ‘pétrea’ – é relativa. (...) De modo que mesmo essa cláusula pétrea, que veda abolir a forma federativa de Estado, abolir não quer dizer que ela não suporte mil e uma mutações, mil e uma variações, ditadas, obviamente, pela experiência nacional, pelas necessidades nacionais ou pelas transformações nacionais que venham impor novas experiências.”

O exposto nos suscita questões que devem ser dirigidas ao contexto específico do federalismo fiscal brasileiro. Como conciliar as tensões federativas, as restrições jurídicas e a necessidade de imprimir maior grau de neutralidade tributária ao ICMS, notadamente nas operações interestaduais é a problemática que nos propusemos a enfrentar nesta dissertação. Como os princípios precisam ser hierarquizados, conciliados e compatibilizados, tentaremos fazê-lo sempre que necessário, apesar do alerta de DERZI (1996) de que em cada momento podemos ver os princípios de modo diferente, a depender de nossos objetivos específicos.

### 2.2.3 Tributos - Algumas Classificações

Começamos abordando em que contexto se insere a tributação dos bens e serviços em um sistema tributário. Isto implica em uma breve abordagem sobre classificação dos tributos, aspecto pertinente porque várias classificações serão utilizadas com frequência neste tópico bem como no estudo de um modo geral<sup>28</sup>. No que se refere à classificação de tributos a questão é pertinente, entre outros fatores, para situar o contexto em que o objeto de estudo se insere. Por exemplo, o ICMS é uma espécie de tributo sobre o valor agregado, por isso imposto tipo IVA será analisado detalhadamente.

Classificação pressupõe a adoção de critério. Para o professor Octávio Campos Fischer<sup>29</sup> o importante é que se use apenas um critério de cada vez para estabelecer uma classificação, como p.e., o critério de competência tributária, de destinação dos recursos, de repartição de receita. Aconselha a adotar o “critério da pertinência” na classificação dos tributos. CARRAZZA (2000) faz comentário interessante a respeito de classificações mais úteis e menos úteis. Contudo, mais úteis ou menos úteis para quem? Quem está classificando o fará do modo que considera útil, mas FISCHER alerta que este critério de utilidade pode induzir a escolha pela conveniência de quem classifica e não pela cientificidade. Ou seja, importante é ter presente o objetivo da

---

<sup>28</sup> Há uma tendência do conhecimento humano de agrupar os objetos pelas semelhanças, dividir em categorias, segundo critérios pré-estabelecidos, o que implica em escolha, por quem divide, de como classificar. A atividade intelectual de classificar objetos, para TORRES, H.T. (s/d, p.59), só é possível se de antemão for visto o todo conceitual que se deseja ver classificado, em modo dedutivo. Referindo-se a classificações jurídicas, considera que “... qualquer classificação corresponderá a um método, que é um modo de ordenar, uma pretensão reducionista da complexidade jurídica do fenômeno, e que terá sempre como objetivo a sistematização dos elementos normativos ou uma aplicação didática, na busca de um tipo ‘ideal’ como modelo.”

<sup>29</sup> Aula no Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo. Faculdades Curitiba, 2000.

classificação, para que o critério de escolha seja compatível com o objeto de análise e objetivo perseguido.

Quanto às competências tributárias, os tributos são classificados por jurisdição competente para instituí-los, a união, os estados e os municípios, para o caso de países organizados de forma federativa, nos quais o compartilhamento de competências bem como a repartição de receitas e a atribuição de encargos<sup>30</sup> também são enfoques relevantes. Quanto ao compartilhamento de competências, distingue-se de partilhar receitas. Nesta, a competência tributária pertence a uma das partes, que reparte o produto da arrecadação de acordo com regras previstas na legislação<sup>31</sup>. Já na partilha de competências, mais que um poder político negociam conjuntamente no Congresso a instituição do tributo (normas legislativas). Ambos renunciam a parcela de sua autonomia para legislar em matéria tributária ao poder legislativo nacional. A partilha de competências tributárias constitui-se em instrumento de incentivo à cooperação. A seção 2.6 trata da atribuição de competências tributárias de forma mais detalhada. A seção 4.3 é dedicada à análise de modelos de ICMS ou IVA com competência compartilhada entre a união e os estados.

Quanto a quem suporta o ônus da tributação, uma separação econômica discutível e abominada por muitos juristas divide os tributos em diretos e indiretos; os diretos são suportados pelo próprio contribuinte (renda e patrimônio) e os indiretos são passíveis de transferência total ou parcial do ônus a terceiros, p.e., incorporando o tributo nos preços das mercadorias e serviços. Para REZENDE (1983, p.160), "uma abordagem mais simplificada do problema tende a classificar como diretos os impostos cuja base econômica de contribuição é a renda ou patrimônio e como indiretos aqueles cuja base é a transação com mercadorias e/ou serviços".

Em geral, sempre que possível o tributo é repassado a terceiros, quer seja direto quer indireto, de modo que em cada tributo e circunstância tem-se uma situação específica.

---

<sup>30</sup> Um aspecto importante na teoria das finanças públicas, em uma abordagem sistêmica, reside em que a competência tributária e a repartição de tributos devem ser consistentes com os encargos atribuídos a cada esfera de governo (quem gasta e no quê). Ainda que o tema não possa aqui ser melhor explorado, é um enfoque que não pode ser ignorado pois sempre se faz presente nas discussões a respeito da reforma tributária e dos dilemas federativos.

<sup>31</sup> A CF/88 reserva uma seção específica para a repartição das receitas tributárias no capítulo do Sistema Tributário Nacional. Refira-se que a repartição não afeta a competência tributária dos Entes Políticos que a detém, os quais podem dispor sobre a instituição dos respectivos tributos, bases de incidência, alíquotas e benefícios fiscais, respeitados os ditames constitucionais e da legislação complementar.

Fizemos estas considerações para referenciar que com frequência faremos uso de classificações para que seja possível analisar o objeto desta dissertação e atingir os objetivos pretendidos, como é o caso do tópico seguinte, no qual se empregam algumas classificações para analisar a tributação dos bens e serviços, gênero em que imposto do tipo IVA se enquadra e do qual o ICMS é espécie. É também no tópico a seguir que o princípio da neutralidade, no critério da eficiência econômica e que temos enfatizado, é analisada detalhadamente em cada uma das modalidades de tributação que podem ser impostas sobre os bens e serviços.

## 2.3 TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

Esta seção contém uma avaliação das diversas formas existentes para tributar o consumo de bens e serviços, suas principais classificações, características e os efeitos econômicos, destacando-se mais a análise de imposto do tipo IVA (do qual o ICMS é uma modalidade), procurando demonstrar porque este tipo de imposto é considerado uma forma qualitativamente melhor de tributação do consumo de bens e serviços. Veremos que a virtude de imposto tipo IVA é a sua neutralidade, através do princípio da não-cumulatividade, a qual deve ser perturbada o mínimo possível, demonstrando como este relevante atributo para nosso estudo pode ser afetado através da análise e demonstração numérica do efeito das isenções simples e completas. Estes são os elementos e os aspectos conceituais que estão mais vinculados ao objeto do estudo, o ICMS.

Iniciamos dizendo que a tributação de bens e serviços equivale a uma tributação que se aplica indiretamente sobre os gastos dos agentes econômicos. Abrange enorme gama de tributos, de naturezas diversas e “... pode ser definida como a imposição tributária incidente sobre a aquisição de bens materiais e imateriais (...) [abrangendo] a totalidade de situações jurídicas, economicamente relevantes, relativas à produção, distribuição, circulação e consumo de bens, classificados como produtos, mercadorias ou serviços” (BINS, 1999, p.5).

Conforme XAVIER DE BASTO (1991) corre-se o risco de excluir espécies que pertencem ao conjunto e de incluir outras que dele não fazem parte, de modo que é necessário verificar o sistema tributário específico de cada país<sup>32</sup>. Para a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos - OCDE (1988) são “aqueles [tributos] que se pagam no contexto

---

<sup>32</sup> No Brasil este conjunto de tributos é mais conhecido como tributação sobre mercadorias e serviços.

da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”. No gênero, incluem-se também os tributos aduaneiros, os que incidem sobre as atividades financeiras, bem como outros relacionados com o uso de bens ou exercício de atividades<sup>33</sup>.

É necessário que se esclareça que a palavra ‘bens’ possui uma conotação mais abrangente do que ‘mercadorias’. Enquanto estas são adquiridas como objeto de mercancia, os bens incluem as mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado e o uso e consumo próprio do contribuinte do imposto, ou seja, não são adquiridas com o objetivo de revenda. A distinção pode ser feita observando o critério temporal da HI tributária. Ao comprar, o adquirente está sempre comprando uma mercadoria. Depois de ingressada na empresa é que lhe será dada a destinação: comercial, imobilização ou uso e consumo próprio.

A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos - OCDE (1988) faz uma primeira distinção das diversas espécies de tributos sobre bens e serviços: a) gerais os que incidem sobre a generalidade do consumo; b) especiais<sup>34</sup> os que incidem sobre um conjunto específico de bens ou serviços. Para XAVIER DE BASTO (1991), nos especiais, os bens ou serviços tributados são indicados diretamente, há uma definição direta da base de incidência. Nos gerais os bens ou serviços tributados não estão indicados/ nominados e o campo de incidência é definido de forma genérica, ainda que com maior ou menor grau de abrangência, ou seja, ainda que a norma estabeleça desonerações ou restrinja o campo de incidência, p.e., para a industrialização, a circulação, a distribuição de mercadorias ou a prestação de serviços<sup>35</sup>.

Quanto à amplitude da base de incidência, QUADROS (1994) classifica em quatro modalidades:

- a) consumo geral, para a tributação do componente consumo da renda;
- b) consumo seletivo, para a tributação de apenas alguns bens;
- c) totalidade da renda, quando a tributação inclui tanto o consumo quanto o investimento;
- d) totalidade das vendas, para a tributação de todas as transações da economia, inclusive quanto aos bens de consumo intermediário.

---

<sup>33</sup> No Brasil há uma diversidade de espécies tributárias sobre mercadorias e serviços, com suas próprias características, vantagens e desvantagens, com competências tributárias constitucionalmente atribuídas aos três Entes Políticos: União, Estados e Municípios.

<sup>34</sup> Na língua Francesa *accises*, na inglesa *excises*, na espanhola *sisas*, na portuguesa *ICE* (terminologia da UE). No Brasil (propostas de reforma tributária) em geral denominado de *seletivo*.

<sup>35</sup> MCLURE (1972) informa que a abrangência da base de incidência dos impostos gerais do consumo é de no máximo 2/3 do consumo das famílias, sendo desonerado o 1/3 restante.

Neste estudo, vamos aprofundar a análise dos tributos **gerais** incidentes sobre bens e serviços, logo depois de uma breve abordagem sobre a tributação especial.

### 2.3.1 Tributação Especial de Bens e Serviços

Uma primeira questão que se coloca é: quando um imposto é considerado geral e quando é considerado específico? Um critério oportuno reside em estabelecer a diferença em relação à sua base de incidência: a) nos impostos específicos há uma definição direta de sua base de incidência, os bens ou serviços tributados são indicados diretamente; b) nos impostos gerais não há indicação específica/ nominativa dos bens ou serviços que são tributados, o seu campo de incidência é definido de forma genérica e abrangente.

Os impostos especiais sobre o consumo podem incidir sobre uma variada gama de bens, definidos em lei, podendo ter tanto objetivo fiscal, como extrafiscal. Na espécie extrafiscal tem-se principalmente o imposto sobre a importação, que visa atender interesses específicos da política de comércio exterior, podendo ser cobrado também sobre os direitos alfandegários e/ ou de tributos visando a proteção anti-*dumping*. Com objetivos fiscais, de arrecadação, tem-se o imposto sobre consumos específicos, que incide sobre um conjunto específico de bens e serviços.

Além do imposto regulatório sobre importação, também com objetivos extra-fiscais, há o caso de incidências impostas para reduzir o consumo, normalmente para atender preocupações relacionadas à saúde, à preservação do meio-ambiente, e ao alcance do princípio da progressividade. Este é o caso da tributação especial do consumo de cigarros e de bebidas alcoólicas, não se podendo negar que estes produtos propiciam também elevada produtividade fiscal. Deste modo, há que se questionar os argumentos extra-fiscais dos governos, tendo em vista que no mais das vezes são utilizados como pretexto para ocultar o real objetivo de aumentar a arrecadação.

O objetivo fiscal da tributação especial do consumo visa obter receita para os governos com um baixo custo administrativo. Deve ser complementar à tributação geral do consumo, pois a escolha exclusiva de uma base impõe a necessidade de adotar alíquotas muito elevadas, para obter o mesmo volume de arrecadação.



Quanto às características dos produtos ou serviços selecionados para a tributação especial e de modo que o objetivo arrecadatário seja atingido, o imposto deve incidir sobre o consumo de produtos com elevado potencial tributário, largo consumo (mas que não sejam essenciais), e procura pouco elástica ou inelástica em relação aos preços. Outra característica é que deve incidir em estágio do circuito econômico onde a produção ou comercialização é mais concentrada em poucas empresas, de modo a simplificar a arrecadação e o controle fiscal.

Conforme BINS (2000, p.21) “Os bens sobre os quais incidem os impostos especiais sobre o consumo variam de país para país, conforme os contextos econômicos, sociais e culturais vigentes no tempo e no espaço em que inserida a tributação. Tradicionalmente, entretanto, incidem sobre produtos tais como cigarros, bebidas alcoólicas, combustíveis, haja vista se caracterizarem como bens de largo consumo, com procura inelástica e não essenciais”. Há também o caso de incidência sobre alguns alimentos (chá, café, açúcar, bebidas não alcoólicas), sobre bens de luxo (jóias, perfumes, cosméticos) e sobre aparelhos eletro-eletrônicos.

Não é incomum a imposição sobre produtos que dificilmente poderiam ser caracterizados como não-essenciais, em vista de seu potencial de arrecadação. Conforme REZENDE (1993, p.17) “a energia elétrica, as comunicações e os veículos automotores possuem características que os tornariam candidatos a uma lista ampliada de impostos especiais, em um contexto no qual as preocupações com a receita pública suplantassem as advertências referentes ao impacto negativo sobre a eficiência econômica da adoção de impostos elevados sobre bens intermediários”.

### 2.3.2 Tributação Geral de Bens e Serviços

Este tópico visa principalmente demonstrar como, a depender da forma como os tributos são impostos, provocam mais ou menos distorções econômicas. A análise é aprofundada no imposto do tipo IVA, com ênfase ao princípio da não-cumulatividade, haja vista que é o que permite alcançar a neutralidade tributária, atributo relevante para os objetivos deste estudo. Neste tópico empregamos também linguagem matemática para melhor demonstrar como o imposto opera, o que será útil para que se compreenda o ICMS, analisado no capítulo 3, e os modelos para a tributação das operações interestaduais, no capítulo 4.

Dada a diversidade, complexidade e variedade de espécies da tributação geral sobre bens e serviços começamos explicitando a classificação empregada na análise deste tópico:

- a) tributos monofásicos e plurifásicos;
- b) tributos plurifásicos: cumulativos (ou em cascata); e plurifásicos não-cumulativos (sobre o valor agregado - VA)<sup>36</sup>.

Essas modalidades de tributação são puras mas deve-se ter em conta que podem existir tributos híbridos ou mistos (XAVIER DE BASTO, 1991). Nada obsta que a análise seja feita conforme em ARAUJO (1999), que opta por separar referidos tributos em: a) cumulativos e não-cumulativos; não-cumulativos monofásicos (tributação em um único estágio) e não-cumulativos plurifásicos (tributação sobre o VA).

#### 2.3.2.1 Tributação monofásica

Os tributos incidem numa única fase do circuito econômico (p.e., na produção, no comércio atacadista, no comércio varejista) e não possuem, em geral, efeitos cumulativos, mas para que isto ocorra é necessário adotar medidas que acabam por complicar o imposto. Por exemplo, para que não incida sobre bens que não são destinados ao consumo final, é necessário isentar os bens de produção da incidência do imposto e adotar regime de suspensão<sup>37</sup> (ou diferimento) para as transações entre contribuintes que se encontram no mesmo estágio econômico.

Quando incidentes sobre a produção e o comércio atacadista, têm a vantagem de incidir sobre um reduzido número de contribuintes, o que facilita o controle fiscal. A desvantagem destas fases reside no menor montante de arrecadação, em vista de uma base de incidência mais restrita do que a propiciada no comércio varejista. Além disso, dificulta a neutralidade fiscal na medida em que, incidindo em etapas intermediárias, tributa também insumos, de modo que alguma cumulatividade persiste, bem como induz ao deslocamento de operações sujeitas ao tributo para fase(s) livre(s) de tributação.

---

<sup>36</sup> Valor: agregado, adicionado e acrescido, são expressões equivalentes. Logo adiante será visto que, a rigor, nem sempre incidem sobre o valor agregado, a depender do método de cálculo.

<sup>37</sup> A isenção complica o imposto porque o vendedor precisa se certificar da condição do comprador, se é um destinatário final ou intermediário, e a suspensão (*ring system*) porque o vendedor precisa saber se a transação integra ou não o mesmo estágio econômico sujeito à incidência.

O tributo monofásico sobre o comércio varejista, também conhecido como imposto sobre vendas a varejo (IVV) possui uma base de incidência ampla e um número bastante grande de contribuintes, o que favorece o volume de arrecadação, mas dificulta o controle fiscal. A evasão fiscal torna-se muito elevada nesta fase, sendo necessária uma administração fiscal eficiente e onerosa, para que um nível satisfatório de arrecadação seja obtido. Também é necessário cadastrar produtores e atacadistas, pois eles podem vender para consumidores finais.

Para ALEXANDRE (1998), “... os impostos monofásicos no produtor e no atacadista já não existem nos sistemas fiscais quer dos países desenvolvidos, quer dos países em desenvolvimento. Todavia, o imposto monofásico no varejo ainda se encontra em vigor nos Estados Unidos (*Retail Sales Tax*), não estando prevista a respectiva substituição por outro tipo de imposto”.

Como virtude, tem-se que imposto monofásico incidente sobre o comércio varejista, conforme XAVIER DE BASTO (1991), é isento de defeitos cumulativos, então permite obter a neutralidade fiscal no critério de eficiência econômica a que temos referido. ARAUJO (1999) discorda em parte. Para ela “... é possível que alguma cumulatividade não possa ser evitada como a que ocorreria no caso das transações entre varejistas e destes com atacadistas ou produtores.”, ou seja, vendas que não têm por destino o consumo final mas sim que serão novamente objeto de mercancia. Ainda assim a autora considera o imposto monofásico nas vendas no varejo alternativa melhor que os tributos cumulativos, analisados a seguir.

#### 2.3.2.2 Tributação plurifásica

Contempla os tributos cumulativos (também denominados de impostos em cascata), mediante tributação das transações em cada fase do processo produtivo pela integralidade de seu valor, e os tributos não-cumulativos (também denominados de impostos sobre o VA), em que as vendas (e demais transações) também são tributadas em todas as fases do circuito econômico, mas pela adição de valor em cada uma delas. Veremos que os menos recomendados são os incidentes sobre a totalidade das transações, os chamados tributos cumulativos, que não permitem a compensação do imposto incidente nas operações anteriores.

#### 2.3.2.2.1. Tributação plurifásica cumulativa

A tributação plurifásica cumulativa incide em cada uma das etapas do circuito econômico, pelo seu valor integral, por isso gera graves problemas de cumulatividade, afetando a neutralidade econômica.

A principal vantagem reside na capacidade de gerar receita, mesmo com imposição de alíquotas baixas, devido à multiplicidade de operações com incidência do imposto. Uma outra vantagem reside no maior efeito de “anestesia fiscal” que causa nos consumidores, impedidos de identificar o valor do tributo contido nos bens e serviços em virtude da falta de visibilidade do imposto (XAVIER DE BASTO, 1991)<sup>38</sup>. Se por um lado este atributo é uma vantagem no que diz respeito à produtividade fiscal, por outro pode ser considerado uma desvantagem quando analisado sob a ótica do princípio da capacidade contributiva e da educação tributária<sup>39</sup>.

Mas as desvantagens superam as vantagens e dizem respeito à não neutralidade do tributo cumulativo, nas várias facetas em que ela se manifesta. Nas palavras de ARAUJO (1999)

Um imposto com estas características não é neutro no tocante às decisões de produção e alocação de recursos, pois distorce preços relativos e estimula a integração vertical das empresas. Pode inibir o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens. Também é extremamente prejudicial à competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, por não permitir completa desoneração das exportações, e interno, quando os produtos importados não são tributados no país de origem segundo as mesmas regras. Por esta razão, é que, em um contexto de crescente abertura comercial, recomenda-se a extinção deste tipo de gravame.

Logicamente, quanto mais fases, maior a arrecadação e também o efeito cumulativo, tanto da incidência de imposto sobre imposto a cada fase adicional (cascata fiscal), quanto da incidência de imposto sobre o valor da margem de lucro, que acresce em valor absoluto a cada fase adicional, tendo em vista que a margem percentual é aplicada sobre o valor da compra, com o imposto incorporado (cascata das margens). A seguir a comprovação da cumulatividade.

---

<sup>38</sup> Este tipo de tributo vigorou na maior parte dos países do Mercado Comum Europeu até a década de 60. Foi sendo substituído pelo IVA, mas ainda existia na Espanha em 1986, quando foi substituído, porque o país aderiu à Comunidade Econômica Européia - CEE, hoje UE (ALEXANDRE 1998).

<sup>39</sup> Impostos cumulativos impedem o cumprimento de mandamento constitucional explícito na CF/88. Conforme art. 150, § 5º “A lei determinará medidas para que os contribuintes sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

TABELA 1 – TRIBUTAÇÃO PLURIFÁSICA CUMULATIVA - DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA DO EFEITO DA CUMULATIVIDADE NO IMPOSTO E NOS PREÇOS

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS  | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |            |         |        | TOTAL IMPOSTO |
|---|---------------------|------------|---------|--------|---------------|
|   | Extração            | Fabricação | Atacado | Varejo |               |
| Informações para o Cálculo:   |                     |            |         |        |               |
| preço de venda líquido de imposto   | 50                  | 110        | 143     | 200    |               |
| preço de compra líquido de imposto  |                     | 50         | 110     | 143    |               |
| margem de lucro   |                     | 60         | 33      | 57     |               |
| margem de lucro (em %)  |                     | 120%       | 30%     | 40%    |               |
| alíquota do imposto   | 5%                  | 5%         | 5%      | 5%     |               |
| Cálculos do Imposto e dos Preços:   |                     |            |         |        |               |
| imposto sem cascata fiscal e sem cascata nas margens (1)                                | 2,50                | 5,50       | 7,15    | 10,01  | 25,16         |
| preço de venda com imposto (mas ainda sem cascata fiscal e sem cascata nas margens) (1) | 52,50               | 115,50     | 150,15  | 210,21 |               |
| imposto com cascata fiscal e sem cascata nas margens (1)                                | 2,63                | 5,78       | 7,51    | 10,51  | 26,42         |
| preço de venda com imposto (com cascata fiscal mas ainda sem cascata nas margens) (1)   | 55,13               | 121,28     | 157,66  | 220,72 |               |
| imposto com cascata fiscal e com cascata nas margens (2)                                | 2,76                | 9,06       | 9,53    | 13,90  | 35,25         |
| preço (final) de venda com imposto (com cascata fiscal e com cascata nas margens) (3)   | 57,88               | 130,34     | 167,19  | 234,62 |               |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.32-33)

(1) cálculo para visualização didática pois no imposto cumulativo sempre ocorre a cascata fiscal (imposto sobre imposto) e a cascata das margens (imposto sobre imposto e imposto sobre as margens).

(2) imposto = (preço de venda com imposto + valor da margem) x alíquota.

(3) cálculo com todo o efeito cumulativo.

#### 2.3.2.2.2 Tributação plurifásica não cumulativa – imposto do tipo IVA

##### Breve Histórico:

A tributação não cumulativa, comumente chamada de tributação sobre o VA, evoluiu aos poucos da tributação cumulativa. Sua idealização é atribuída a economistas e sua paternidade disputada por Alemanha e Estados Unidos. (TORRES, R.L., 1995) aponta que a origem teórica do IVA é nebulosa, pois “... os alemães indicam como inspiração a obra do economista C.F.V. Siemens enquanto alguns americanos, como Lindholm, defendem-lhe a nacionalidade estadunidense”. Segundo REZENDE (1983, p. 230) “A Argentina, em 1935, e a França, em 1948, foram os primeiros países a introduzir o IVA, porém apenas no estágio da produção industrial”. De uma forma ou de outra o economista que se destacou no estudo do IVA foi o francês Maurice Lauré. Em 1954 a França incluiu o estágio atacadista no IVA. A Costa do Marfim é considerado o segundo país a adotar o imposto e o Brasil o terceiro, quando em 1958

adotou experiência com imposto não-cumulativo, através do então Imposto de Consumo, que passou a ser denominado IPI a partir da EC 18/65, e, principalmente, quando substituiu o IVC, imposto cumulativo de competência dos estados, pelo ICM (EC 18/65; o ICM teve o início de sua vigência em 1967).

O imposto irradiou-se logo depois pelos diversos países do Mercado Comum Europeu (Dinamarca – 1967, Alemanha - 1968, Irlanda – 1972, Inglaterra – 1973, Luxemburgo e Bélgica – 1969, bem como Itália, e Holanda). Outros países da Europa também adotaram o IVA (Áustria, Noruega, Suécia). Na América Latina a partir do final da década de 60 (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador e Argentina). O Paraguai adotou imposto deste tipo em 1972.

ALEXANDRE (1998) faz um histórico um pouco diferente do IVA, mas não incompatível. Segundo ele o início foi na França, em 1926, com a substituição de imposto cumulativo sobre transações por impostos sobre produtos específicos. Então estes foram substituídos, em 1936, por um imposto geral sobre a produção, no qual a não-cumulatividade era alcançada mediante sistema de suspensão<sup>40</sup> do imposto nas transações entre produtores, de modo a desonerar as matérias-primas. Como o regime da suspensão não vigorava para bens de capital, o imposto continuou em parte cumulativo. Em 1948 o regime de suspensão foi substituído por um sistema de pagamentos fracionados, considerado menos exposto a fraude fiscal, mas que produzia o mesmo resultado. No novo sistema o imposto incidia também sobre as matérias-primas, mas era permitido que fosse deduzido do imposto incidente sobre as vendas. Apenas em 1954 é que nasceu o legítimo imposto sobre o valor agregado, quando, além das matérias-primas o imposto incidente nos bens de investimento passou a ser deduzido do imposto incidente sobre as vendas. “É esta técnica de ‘conta-corrente’ com o Estado, relativamente ao imposto liquidado nas vendas de bens e serviços e ao imposto suportado nas compras, que constitui a ‘trave mestra’ do sistema de imposto sobre o valor acrescentado.”

GUIMARÃES (2004, p.8) diz que o modelo francês de IVA foi criado pelos técnicos da administração francesa.

Houve uma rápida expansão do IVA na década de 90. Em 1998 já era adotado em toda a Europa ocidental, central e oriental. A Suíça o adotou em jan/95. Rússia, Ucrânia, países

---

<sup>40</sup> Suspensão em geral é hipóteses de não-incidência do imposto que se confirma, no futuro, pelo retorno da mercadoria após cumprida a finalidade de remessa (p.e., demonstração, exposição, industrialização, reparo, etc.).

Bálticos, Polônia e Hungria também já adotaram o IVA. Na América Latina são cerca de 20 países e na África 14. No total, atualmente são 132 países (GUIMARÃES 2004) que adotam imposto tipo IVA.

#### Características da Tributação Não Cumulativa:

O IVA é um imposto plurifásico porque incide em todas as etapas da produção e distribuição (até alcançar o consumidor final). É não-cumulativo porque permite a dedução do imposto incidente nas etapas precedentes, quando o sistema é o do “crédito do imposto”<sup>41</sup>, caso em que a base de cálculo não é o valor agregado<sup>42</sup> e uma das razões pela qual os tributaristas e a norma jurídica referem-se ao IVA como imposto sobre transações, operações, circulação ou negócios. É o mandamento da não-cumulatividade que permite que o valor devido (débitos menos créditos ou saldo do imposto) seja equivalente ou próximo ao que resultaria aplicando a alíquota diretamente sobre o valor agregado.

O contribuinte de direito (sujeito passivo) é o agente econômico que transaciona com bens ou presta serviços. Para a maioria das teorias da tributação quem suporta efetivamente o imposto são os consumidores finais. “Cada agente econômico apenas entrega ao Estado uma fração do total do imposto que no fim do circuito irá ser suportado em última instância pelo consumidor final. (...) obtém-se um efeito final equivalente ao que resultaria da aplicação de um imposto monofásico no retalho operando com igual taxa, evitando-se contudo os inconvenientes característicos desta modalidade tributária” LIMA (1988, p.16).

Lembremos que, em comparação com tributo plurifásico cumulativo, o IVA possui a vantagem de ser neutro em relação à estrutura organizacional das empresas porque não induz à integração vertical<sup>43</sup>. Em comparação com tributo monofásico não-cumulativo (tipo IVV) porque

---

<sup>41</sup> Também denominado método indireto subtrativo ou das faturas, neste caso porque as faturas (notas fiscais e outros documentos legais) é que permitem apurar os débitos e créditos. Este e outros métodos são analisados logo adiante.

<sup>42</sup> Não é necessário que o contribuinte conheça o valor agregado para calcular o valor a ser pago se utilizado o método do crédito do imposto, porque o contribuinte calcula o débito do imposto aplicando a alíquota sobre o valor das vendas (faturas de vendas); do montante de débitos deduz o imposto que incidiu sobre suas compras (faturas de compras).

<sup>43</sup> Vimos que o imposto plurifásico cumulativo incide em todos os estágios econômicos sem direito à dedução do imposto pago nos estágios anteriores, então as empresas procuram reduzir os estágios de circulação para evitar o imposto, verticalizando suas estruturas produtivas. Por exemplo, ao invés de comprar determinada matéria-prima, a empresa passa a produzir ela mesma.

não estimula o deslocamento do valor agregado para estágios não tributados do ciclo econômico. Isto é possível porque todos os estágios do IVA são tributados mas não incide imposto sobre imposto. “Como economicamente o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega, ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão valor adicionado (BALEEIRO, 2004, p. 368)”.

Através do princípio da não-cumulatividade o princípio da neutralidade pode ser mais bem alcançado com imposto tipo IVA. Em vista de sua importância para este estudo, devemos enfatizar este princípio. XAVIER DE BASTOS (1991) faz uma distinção útil entre neutralidade na produção e no consumo. O IVA é neutro na produção se não induz os produtores a alterar a forma de organizar seus negócios; é neutro em relação ao consumo se não é fator determinante na escolha dos indivíduos. O importante é que a neutralidade em relação ao consumo pode ser obtida também em outro tipo de tributo, pois depende da amplitude da incidência e das alíquotas impostas. Já a neutralidade relativa à produção depende da não-cumulatividade do tributo.

Uma das motivações para a criação de sistemática de imposto tipo IVA foi evitar a sonegação. Surpreendentemente o tributo revelou ter um grande potencial de arrecadação, uma fonte elástica de receita, intimamente vinculada aos aumentos de consumo e importante fonte de recursos, especialmente em países onde impostos sobre a renda não constituem uma elevada produtividade fiscal. Inerente à técnica plurifásica, grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, de modo que, mesmo havendo evasão no estágio varejista, onde a fiscalização é mais difícil e pulverizada, o fisco terá assegurado uma boa parte da arrecadação nos estágios anteriores, em que a atividade econômica é tipicamente mais concentrada.

#### IVA e IVV - Comparações Úteis:

Neste ponto já expusemos as principais modalidades de tributação sobre bens e serviços. Demonstramos no item 2.3.2.1 que um imposto monofásico no varejo (tipo IVV) é de melhor qualidade que um imposto plurifásico cumulativo (item 2.3.2.2.1). Já na comparação IVV e IVA, em que pese ambos propiciarem o mesmo montante de arrecadação (pelo menos em tese) e do fato de que o IVV é um imposto mais simples que o IVA, há diferenças qualitativas a favor do



IVA. No IVV nem toda cumulatividade pode ser suprimida; o IVV não tem o atributo autofiscalizador do IVA. Resumimos de TAIT (1991) e SHOUP (1988) as principais distinções entre IVV e IVA:

- a) no IVV a concessão de isenção a pequenas empresas provoca perda integral de receita porque o imposto incide no estágio em que elas atuam preponderantemente, o comércio varejista; no IVA, ao contrário, é possível adotar isenção parcial<sup>44</sup> apenas no último estágio (em que a proporção de pequenas empresas é maior) preservando a receita dos estágios anteriores;
- b) nem sempre varejistas vendem apenas para consumidores finais; por vezes haverá uma revenda (etapa adicional de circulação), de modo que alguma cumulatividade no IVV é inevitável, a menos que a legislação preveja que o vendedor identifique o comprador, de modo a tributar apenas os consumidores finais; todavia este procedimento compromete a simplicidade do IVV; já no IVA venda no varejo que será objeto de revenda posterior é mera etapa adicional na cadeia débito-crédito, permitindo a não-cumulatividade;
- c) a produtividade arrecadadora do IVV é menor do que a do IVA porque é mais difícil fiscalizar o comércio varejista, assegurar a emissão de nota fiscal com o destaque do imposto. O comprador que pretende revender não é aliado do fisco na exigência de nota fiscal porque o IVV não pode ser aproveitado na forma de crédito a deduzir do imposto como ocorre no IVA. Toda a arrecadação do IVV depende do estágio em que incide, então se houver sonegação a perda de receita para o erário público é integral.

#### Métodos de Cálculo do IVA:

O sistema de IVA praticado na maioria dos países é este a que referimos, que utiliza o método do crédito do imposto, a dedução do imposto pago na operação anterior, assim alcançando apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa. As empresas, ao adquirirem bens e serviços, terão direito a utilizar os créditos de imposto incidente nestas compras, para deduzir do imposto devido por suas vendas. Ao Estado deverá ser recolhida a diferença entre o imposto suportado nas compras e o imposto incidente nas vendas. A apuração é periódica, em geral mensal.

---

<sup>44</sup> A isenção parcial será explicada posteriormente.

Neste estudo estaremos sempre tratando de IVA cujo método é o do “crédito de imposto” mas em uma dissertação é necessário explicitar outros, contemplados pela teoria da tributação, como aquele em que o VA é a base de cálculo do imposto, que então precisa ser calculado. O valor do imposto devido é o produto do VA pela aplicação da alíquota. Este método é aditivo quando o VA é obtido mediante a soma dos valores dos fatores econômicos empregados na produção ou distribuição [salários, juros, aluguéis (inclui arrendamentos) e lucros], e subtrativo quando o VA é obtido por diferença entre os valores das vendas e os valores das compras.

Da análise combinatória dos diferentes métodos resultam quatro métodos de cálculo do IVA, dois diretos (aditivo e subtrativo) e dois indiretos (aditivo e subtrativo), que podem ser expressos de modo sintético e em linguagem aritmética. Nos métodos diretos o VA é calculado antes de calcular o imposto, nos indiretos o VA não precisa ser calculado. No método subtrativo o VA é obtido pela diferença entre vendas e compras; no aditivo pela soma dos fatores salários, juros e lucros.

QUADRO 1 – RESUMO DOS MÉTODOS DE CÁLCULO DO IVA

| Método              | Composição da Base de Cálculo        | Imposto a Pagar  | Observação   |
|---------------------|--------------------------------------|--|--|
| aditivo direto      | salários + juros + aluguéis + lucros | Valor Agregado x alíquota  | método direto pois a alíquota é aplicada diretamente sobre o VA              |
| subtrativo direto   | vendas - compras                     | Valor Agregado x alíquota  |  |
| aditivo indireto    | salários; juros; aluguéis; lucros    | (salários x alíq.) + (juros x alíq.) + (aluguéis x alíq.) + (lucros x alíq.) | método indireto pois a alíquota <b>não</b> é aplicada diretamente sobre o VA |
| subtrativo indireto | vendas; compras                      | (vendas x alíquota) - (compras x alíquota)                                   |  |

FONTE: elaboração própria.

Demonstração dos Métodos de Cálculo do IVA em Linguagem Matemática<sup>45</sup>:

- Método direto aditivo:

O imposto a pagar (IVA) é o produto da taxa do imposto (a) pela soma dos rendimentos dos fatores salários (W), juros (I), aluguéis (R) e lucros (P):  $IVA = a(W + I + R + P)$ ; onde o valor agregado (A) =  $W + I + R + P$ , então  $IVA = aA$ ;

<sup>45</sup> Os enunciados diferem de XAVIER DE BASTO (1991, p. 31) apenas na forma e terminologia e no acréscimo da variável ‘aluguéis’ ao método direto aditivo e ao indireto aditivo.

- Método direto subtrativo:

O imposto a pagar (IVA) é o produto da alíquota (a) pela diferença entre receitas de vendas (V) e despesas de compras (C):  $IVA = a(V - C)$ ; onde o valor agregado (A) =  $V - C$ , então  $IVA = aA$ ;

- Método indireto aditivo:

O imposto a pagar (IVA) é a soma do produto da taxa do imposto (a) por cada um dos fatores salários (W), juros (I), aluguéis (R) e lucros (P):  $IVA = aW + aI + aR + aP$ ; onde o valor agregado (A) =  $W + I + R + P$ , então  $IVA = aA$ ;

- Método indireto subtrativo<sup>46</sup>:

O imposto a pagar (IVA) é a diferença entre o produto da alíquota (a) pelas receitas de vendas (V) e pelas despesas de compras (C):  $IVA = aV - aC$ ; onde o valor agregado (A) =  $V - C$ , então  $IVA = aA$ .

Então a conclusão é que em todos os métodos o IVA tributa o valor agregado, pois sempre  $IVA = aA$ . XAVIER DE BASTO (1991) refere que a teoria dá o nome de IVA também quando o método indireto subtrativo é empregado porque “Embora não se determine o valor acrescentado, embora a taxa [alíquota] do imposto sobre ele não incida, o método conduz à tributação do valor acrescentado”. Mas o autor alerta para que, se do ponto-de-vista matemático o resultado dos quatro métodos é igual, a natureza de cada um dos impostos difere bastante. Na prática, a depender do tratamento dado às variáveis, o resultado pode diferir porque causa maior ou menor implicação na escolha dos agentes, na afetação ao princípio da neutralidade, no montante de receita para o Estado. As diferenças, tanto de caráter quantitativo quanto qualitativo tornam um ou outro método de cálculo do IVA mais ou menos vantajoso. Sinalizamos que, a par de também possuir algumas restrições, o método do crédito do imposto (subtrativo indireto) é o mais adequado, conforme se analisa a seguir.

#### Vantagens do Método Indireto Subtrativo, do Crédito do Imposto:

A primeira consideração é que os métodos aditivos (direto e indireto) raramente são utilizados porque: o IVA é um imposto sobre negócios, então as variáveis compras e vendas são mais compatíveis com o fato gerador; já os fatores produtivos (salários, juros e lucros) são fatos geradores de outros impostos (salários para impostos vinculados à previdência; o lucro é fato

---

<sup>46</sup> É o método empregado no Brasil para o IPI e ICMS, bem como em IVA's pelo mundo de um modo geral.

gerador do IR), etc.; nos métodos aditivos a vantagem autofiscalizatória do IVA é sacrificada, eles não permitem desonerar exportações e apenas uma alíquota pode ser utilizada.<sup>47</sup> Com isto, apenas os dois métodos subtrativos (direto e indireto) são adequados para o IVA. A seguir o que faremos é comparar o método largamente utilizado pelos países, indireto subtrativo, *vis a vis*, o direto subtrativo. Para ARAUJO (1999, p.18):

As vantagens do método do crédito [indireto subtrativo] estão intimamente associadas ao fato das dívidas tributárias dos contribuintes estarem relacionadas entre si. Disto decorre a existência de um importante elemento autofiscalizador, maior eficácia para desonerar os investimentos, a possibilidade de utilização de múltiplas alíquotas sem implicar em perda de receita para o fisco e a não tributação de certas mercadorias em função de propósitos sociais ou econômicos.

BINS (2000, p.15) sintetiza bem a vantagem do método indireto subtrativo no que diz respeito às alíquotas. “A utilização de alíquotas do imposto idênticas em todas as fases do processo produtivo produz montantes fiscais iguais a serem pagos pelos contribuintes, independentemente do método de cálculo utilizado na tributação. Todavia, tal já não ocorre quando utilizadas alíquotas diferenciadas nas diversas fases do circuito econômico ...”

TABELA 2 - MÉTODO **INDIRETO** SUBTRATIVO COM ALÍQUOTA ÚNICA E DIFERENTES

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS                                 | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |            |         |        | TOTAL<br>IVA |
|--|---------------------|------------|---------|--------|--------------|
|  | Extração            | Fabricação | Atacado | Varejo |              |
| Transações   |                     |            |         |        |              |
| Vendas (V)   | 50                  | 110        | 143     | 200    |              |
| Compras (C)  | -                   | 50         | 110     | 143    |              |
| Alíquotas (a)  |                     |            |         |        |              |
| Única  | 15%                 | 15%        | 15%     | 15%    |              |
| Diferentes   | 10%                 | 15%        | 10%     | 15%    |              |
| Débito do IVA (aV)                                       |                     |            |         |        |              |
| Com alíquota única                                       | 7,5                 | 16,5       | 21,5    | 30,0   |              |
| Com alíquotas diferentes                                 | 5,0                 | 16,5       | 14,3    | 30,0   |              |
| Crédito do IVA   |                     |            |         |        |              |
| Com alíquota única (aC)                                  | -                   | 7,5        | 16,5    | 21,5   |              |
| Com alíquotas diferentes ( $a_{t-1}C$ )                  | -                   | 5,0        | 16,5    | 14,3   |              |
| Saldo  |                     |            |         |        |              |
| Com alíquota única ( $IVA = aV - aC$ )                   | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | 8,6    | 30           |
| Com alíquotas diferentes ( $IVA = a_{t-1}V - a_{t-1}C$ ) | 5,0                 | 11,5       | (2,2)   | 15,7   | 30           |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.43)

<sup>47</sup> Estas e outras restrições dos métodos aditivos são analisadas por TAIT (1991).

Referida diferença é inerente aos métodos de cálculos, conforme se observa comparando os resultados obtidos nos métodos indireto e direto, ambos subtrativos. A tabela anterior e a seguinte comprovam que no método indireto subtrativo (crédito do imposto) o IVA é igual tanto com aplicação de alíquota única quanto com alíquotas diferentes, nos quatro estágios, enquanto no método direto subtrativo o IVA difere conforme a(s) alíquota(s) aplicada(s) seja(m) única ou diferentes.

TABELA 3 - MÉTODO **DIRETO** SUBTRATIVO COM ALÍQUOTA ÚNICA E DIFERENTES

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |            |         |        | TOTAL<br>IVA |
|--------------------------|---------------------|------------|---------|--------|--------------|
|                          | Extração            | Fabricação | Atacado | Varejo |              |
| Transações               |                     |            |         |        |              |
| Vendas (V)               | 50                  | 110        | 143     | 200    |              |
| Compras (C)              | -                   | 50         | 110     | 143    |              |
| Valor Agregado (A)       | 50                  | 60         | 33      | 57     |              |
| Alíquotas (a)            |                     |            |         |        |              |
| Única                    | 15%                 | 15%        | 15%     | 15%    |              |
| Diferentes               | 10%                 | 15%        | 10%     | 15%    |              |
| IVA = a (V - C)          |                     |            |         |        |              |
| Com alíquota única       | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | 8,6    | 30           |
| Com alíquotas diferentes | 5,0                 | 9,0        | 3,3     | 8,6    | 26           |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.49)

BINS (1999, p.16) interpreta bem XAVIER DE BASTO (1991): “Isto decorre do denominado efeito de recuperação existente somente no método indireto subtrativo. Neste, em sendo todas as operações do circuito econômico tributadas, mesmo que com alíquotas distintas, ao fim e ao cabo a imposição fiscal total sobre a cadeia produção-consumo será igual à produzida pela alíquota incidente na última operação de venda ao consumidor. Portanto, idêntica ao imposto devido na imposição tributária monofásica no varejo [em imposto tipo IVV].” Segundo XAVIER DE BASTO (1991, p.54) “um IVA aplicável até um determinado estágio de produção é economicamente equivalente a um imposto monofásico sobre este mesmo estágio de produção e de idêntica taxa [alíquota]”, ou seja, um IVA até o comércio varejista equivale a um imposto monofásico no varejo, com a mesma alíquota.

Portanto, no método indireto subtrativo, a alíquota aplicada no último estágio é que determina a receita efetiva do imposto, por isso diz-se que ela tem o efeito de recuperação do imposto e que o IVA mediante este método pode constituir-se em verdadeiro imposto sobre o consumo. O efeito de recuperação é positivo quando a receita aparentemente perdida pela aplicação de alíquotas mais baixas nos estágios intermediários é recuperada na última fase, pela aplicação de alíquota mais elevada. O efeito de recuperação é negativo quando a aplicação de alíquotas mais altas nas fases intermediárias é neutralizada por aplicação de alíquota mais baixa na fase final. As alíquotas intermediárias permitem “carregar” adiante a sistemática plurifásica do IVA e a receita efetiva para o Estado depende da alíquota aplicada na última fase. Como demonstramos, este efeito recuperação não ocorre no método direto subtrativo pois as alíquotas anteriores à do último estágio interferem para mais ou para menos na receita efetiva para o Estado.

Quanto à fiscalização e em comparação com os outros tributos sobre mercadorias e serviços, o IVA com método do crédito do imposto facilita o controle fiscal, mediante cruzamento das informações prestadas pelos contribuintes, porque o valor do crédito do comprador não pode ser diferente do valor que o vendedor lançou a débito na operação anterior, ou seja, o mecanismo de débitos e créditos forma uma trilha que pode ser seguida. Como o comprador quer o crédito, é necessário que o vendedor emita documento fiscal com destaque do débito do imposto. Ainda que algum agente econômico se evada do imposto, basta que um da cadeia do processo o faça para que nesta fase incida o imposto integralmente (pois sem documento para a comprovação da compra não pode haver o crédito, que corresponderia ao débito destacado em estágio anterior). O adquirente é que requisita o documento (nota fiscal, no caso do Brasil) senão ele (o adquirente) é que terá que pagar o imposto integralmente por ocasião de suas vendas, sem direito a crédito. É claro que esta virtude autofiscalizatória do IVA, possibilidade menos presente nos demais tributos, depende de aparato fiscal para cruzar as informações, uma questão de administração tributária<sup>48</sup>. Em esta existindo, poderia ser indagado o porquê da vantagem do método indireto subtrativo, já que se neste é possível cruzar débito e crédito, no método direto subtrativo o cruzamento também pode ser feito, entre as vendas e as compras. Ocorre que a motivação é diferente. O direito ao crédito coloca o comprador como aliado do fisco. Sem direito ao crédito os registros ficam dependentes do controle fiscal.

---

<sup>48</sup> SHOUP (1988) analisa as vantagens do IVA quanto à fiscalização.

Quanto à desoneração das compras destinadas ao ativo imobilizado, que não são objeto de mercancia para o contribuinte que os adquire, em sendo a opção do sistema por um IVA tipo consumo, que não tribute os bens de investimento, o método do crédito do imposto é preferível aos demais no aspecto operacional, pois a concessão do direito ao crédito decorrentes das compras destes bens para que seja abatido das vendas anula a incidência do imposto. No método direto subtrativo também é possível desonerar os bens do ativo, mas de forma mais imperfeita. Neste caso pode-se adotar isenção para determinados bens que são tipicamente bens de produção, sem exagerada preocupação com a sua exata destinação, se para integrar o ativo imobilizado do adquirente ou se para eventual revenda (objeto de mercancia). Tais bens apenas não são considerados para efeito de apuração do valor adicionado. Em geral a literatura refere que na hipótese de tais bens serem isentados, deve ser atribuído ao vendedor a obrigação de identificar a destinação que será dada ao bem, de que integrará o ativo de uma empresa e, portanto, não será objeto de mercancia. Ora, ainda que o bem seja revendido e não ativado em um primeiro momento, continuará sendo um bem tipicamente de produção, nunca poderá ser uma matéria-prima ou um bem de consumo, de modo que em algum momento será ativado por alguma empresa.

Feitas estas comparações, continuamos a analisar o IVA, levando em conta apenas o método do crédito do imposto (indireto subtrativo).

#### IVA – Isenções e Afetação ao Princípio da Neutralidade:

Temos referido que o IVA resiste bem ao teste da neutralidade econômica. Mas para isto é preciso ter muito cuidado com o regime tributário empregado nos estágios que antecedem o último (destinação final), pois romper a “cadeia normal” de débitos e créditos provoca resultados surpreendentes, em geral desfavoráveis. Analisemos a extensão dada ao crédito do imposto e as implicações das isenções.

Há dois tipos principais de isenções: parciais e plenas (ou simples e completas). Nos dois tipos as vendas de determinado estágio são isentas (ou desoneradas), sendo que a distinção reside na extensão do direito ao crédito do imposto suportado nas compras, pelo contribuinte deste mesmo estágio. Na isenção parcial não é permitido o crédito (diz-se no Brasil que é uma isenção

sem manutenção de crédito, ou seja, na hipótese de que ele tenha sido escriturado, deve ser estornado) enquanto na isenção plena o crédito é permitido (isenção com manutenção de crédito).

Em decorrência, o IVA não se presta a isenções simples nos estágios que antecedem o último porque provoca cumulatividade no imposto. Como a cadeia débito-crédito é rompida, no estágio seguinte ao da isenção o crédito não pode ser aproveitado, de modo que a incidência (por ocasião da venda subsequente) implica começar tudo de novo como se fora o primeiro estágio. Conforme BINS (1999, p.18) “...os valores anteriormente repassados ao Erário Público integram-se nos respectivos custos dos produtos na etapa desonerada e sobre os mesmos tornará a incidir o gravame na operação subsequente àquela. Verifica-se, portanto, a incidência de imposto sobre imposto.”<sup>49</sup>

TABELA 4 -IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO SIMPLES **ANTES** DO ÚLTIMO ESTÁGIO

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS   | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |                    |         |        | TOTAL<br>IVA |
|--|---------------------|--------------------|---------|--------|--------------|
|  | Extração            | Fabricação         | Atacado | Varejo |              |
| Transações   |                     |                    |         |        |              |
| Vendas (V)   | 50                  | 110                | 143     | 200    |              |
| Compras (C)  | -                   | 50                 | 110     | 143    |              |
| Alíquotas (a)  |                     |                    |         |        |              |
| Única  | 15%                 | 15%                | 15%     | 15%    |              |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 15%                 | isenção            | 15%     | 15%    |              |
| Débito do IVA (aV)   |                     |                    |         |        |              |
| Com alíquota única   | 7,5                 | 16,5               | 21,5    | 30,0   |              |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 7,5                 | -                  | 21,5    | 30,0   |              |
| Crédito do IVA   |                     |                    |         |        |              |
| Com alíquota única (aC)  | -                   | 7,5                | 16,5    | 21,5   |              |
| Isenção simples em estágio intermediário (a <sub>t-1</sub> C)                            | -                   | Estorno de crédito | -       | 21,5   |              |
| Saldo  |                     |                    |         |        |              |
| Com alíquota única (IVA = aV - aC)   | 7,5                 | 9,0                | 5,0     | 8,6    | 30,0         |
| Isenção simples em estágio intermediário (IVA = a <sub>t-1</sub> V - a <sub>t-1</sub> C) | 7,5                 | -                  | 21,5    | 8,6    | 37,5         |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.58-60)

<sup>49</sup> O mesmo ocorre quando é concedida ‘redução na base de cálculo’ com exigência de estorno proporcional dos créditos. Os tribunais interpretam que redução na base de cálculo implica no direito à manutenção integral dos créditos. Todavia, recente decisão do Supremo Tribunal Federal, pode dar início a uma jurisprudência diversa em relação ao ICMS. A decisão foi favorável ao Estado de São Paulo, proferindo decisão de que redução na base de cálculo é isenção parcial, de modo que o sujeito ativo pode exigir estorno proporcional dos créditos, provocando o efeito cumulativo objeto de análise.



ABREU, (2004, p.14) assim sintetiza: “Neste caso, a receita será maior do que se não houvesse a isenção, devido à eliminação de um estágio da cadeia. O operador do segundo estágio fica impedido de usar o crédito de seus insumos, gerando efeito cascata”. Conforme se demonstra a seguir, a isenção parcial eleva a carga tributária ao invés de reduzir.<sup>50</sup>

Ao contrário, a isenção simples no último estágio é eficaz. Ainda que o produto carregue no preço o imposto incidente nos estágios anteriores ao beneficiado pela isenção (imposto oculto), não houve incidência no valor agregado neste último estágio e o Estado só perde a receita que dele decorreria, conforme se demonstra a seguir.

TABELA 5 - IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO SIMPLES NO ÚLTIMO ESTÁGIO

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS   | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |            |         |                    | TOTAL IVA |
|--|---------------------|------------|---------|--------------------|-----------|
|  | Extração            | Fabricação | Atacado | Varejo             |           |
| Transações   |                     |            |         |                    |           |
| Vendas (V)   | 50                  | 110        | 143     | 200                |           |
| Compras (C)  | -                   | 50         | 110     | 143                |           |
| Alíquotas (a)  |                     |            |         |                    |           |
| Única  | 15%                 | 15%        | 15%     | 15%                |           |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 15%                 | 15%        | 15%     | isenção            |           |
| Débito do IVA (aV)   |                     |            |         |                    |           |
| Com alíquota única   | 7,5                 | 16,5       | 21,5    | 30,0               |           |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 7,5                 | 16,5       | 21,5    | -                  |           |
| Crédito do IVA   |                     |            |         |                    |           |
| Com alíquota única (aC)  | -                   | 7,5        | 16,5    | 21,5               |           |
| Isenção simples em estágio intermediário (a <sub>t-1</sub> C)                            | -                   | 7,5        | 16,5    | Estorno de crédito |           |
| Saldo  |                     |            |         |                    |           |
| Com alíquota única (IVA = aV - aC)   | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | 8,6                | 30        |
| Isenção simples em estágio intermediário (IVA = a <sub>t-1</sub> V - a <sub>t-1</sub> C) | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | -                  | 21        |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.58-60)

Outra desvantagem da isenção simples, qualquer que seja o estágio, é que por romper a cadeia débito-crédito prejudica o mérito da “autofiscalização” inerente ao imposto.

Nas desonerações completas<sup>51</sup> a neutralidade do imposto é preservada porque não há interrupção da cadeia de deduções dos valores de imposto incidente em estágios anteriores,

<sup>50</sup> Então, como isenções em geral “rendem votos”, a sociedade precisa estar informada a respeito da modalidade de isenção concedida, para discernir a respeito da possibilidade ou não de que a isenção permita que os preços sejam reduzidos.

<sup>51</sup> Desoneração completa é a que dispensa o pagamento do imposto em determinada fase do processo produtivo mas permite o crédito do imposto debitado nas etapas anteriores.

mantendo o efeito de recuperação, negativo ou positivo. O regime é adequado para desonerar produtos para as classes de baixa renda e exportações para o exterior (submetidas ao princípio de tributação do país de destino). Não há cumulatividade nem imposto oculto porque a manutenção de crédito equivale à devolução de todo o imposto das etapas anteriores. A desvantagem reside em que pode provocar a ocorrência de créditos acumulados no estágio em que a isenção é concedida, exigindo a previsão de mecanismos de aproveitamento ou restituição.

TABELA 6 - IVA COM ALÍQUOTA ÚNICA E COM ISENÇÃO **COMPLETA** NO ÚLTIMO ESTÁGIO

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS   | ESTÁGIOS ECONÔMICOS |            |         |         | TOTAL IVA |
|--|---------------------|------------|---------|---------|-----------|
|  | Extração            | Fabricação | Atacado | Varejo  |           |
| Transações   |                     |            |         |         |           |
| Vendas (V)   | 50                  | 110        | 143     | 200     |           |
| Compras (C)  | -                   | 50         | 110     | 143     |           |
| Alíquotas (a)  |                     |            |         |         |           |
| Única  | 15%                 | 15%        | 15%     | 15%     |           |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 15%                 | 15%        | 15%     | isenção |           |
| Débito do IVA (aV)   |                     |            |         |         |           |
| Com alíquota única   | 7,5                 | 16,5       | 21,5    | 30,0    |           |
| Isenção simples em estágio intermediário   | 7,5                 | 16,5       | 21,5    | -       |           |
| Crédito do IVA   |                     |            |         |         |           |
| Com alíquota única (aC)  | -                   | 7,5        | 16,5    | 21,5    |           |
| Isenção simples em estágio intermediário (a <sub>t-1</sub> C)                            | -                   | 7,5        | 16,5    | 21,5    |           |
| Saldo  |                     |            |         |         |           |
| Com alíquota única (IVA = aV - aC)   | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | 8,6     | 30        |
| Isenção simples em estágio intermediário (IVA = a <sub>t-1</sub> V - a <sub>t-1</sub> C) | 7,5                 | 9,0        | 5,0     | (21,5)  | -         |

FONTE: elaboração própria baseada em XAVIER DE BASTO (1991, p.58-60)

#### IVA – Especificidades na Tributação dos Serviços:

Em relação à amplitude da base, a maioria dos países aplica o IVA sobre uma plataforma extensa de negócios, sobre todas as transações com bens e prestações de serviços, apenas isentando serviços de saúde, ensino, cultura e desporto, por razões de política social, e serviços financeiros e seguros, por razões práticas, como dificuldades administrativas de determinação da base tributável (ALEXANDRE, 1998).

Os elementos essenciais que configuram a hipótese de incidência tributária dos serviços são mais complexos do que os das mercadorias. Neste trabalho nos referimos a operações e fizemos notar que o termo inclui as prestações, de modo que estamos conscientes de que essa generalização não nos permite identificar com a precisão que seria adequada as transações interestaduais relativas às prestações de serviços.<sup>52</sup>

#### IVA Tipo Produto, Consumo ou Rendimento:

Neste ponto do estudo podemos elencar os diferentes tipos de IVA, conforme o tratamento dado aos bens de capital e ao princípio jurisdicional adotado. Feita a escolha de sistema pelo IVA e pelo método do crédito do imposto, lembremos que é necessário optar se o imposto terá ampla base de incidência ou se será aplicado apenas sob algumas mercadorias, ou seja, se se terá apenas o consumo como base de referência ou se a totalidade da renda receberá a incidência. Lembrando também que, no que se refere à isenção, a extensão do tratamento dado ao crédito do imposto pode ser integral ou parcial, conforme a legislação preveja a utilização ou não da totalidade do imposto suportado nos estágios anteriores, isto também pode ser praticado em relação à aquisição de matérias-primas, bens de uso e consumo próprio dos contribuintes, e máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Nestes casos também a abrangência do IVA e o alcance do princípio da não-cumulatividade é proporcional ao tratamento dado aos créditos. No que diz respeito aos bens de capital em particular, a teoria aponta três espécies de IVA:

a) IVA tipo produto: não permite o crédito do imposto das compras de bens de capital, então tributa os bens de consumo e os bens de investimento; aproxima-se ao que seria a tributação do produto interno bruto. XAVIER DE BASTO (1991, p. 51) alerta e completa que “O IVA tipo produto só o é se **vigorar o princípio da origem**, [grifos do autor] pois

---

<sup>52</sup> Veja-se, p.e., a tributação de serviços pelos IVA's da UE. “No caso prestações de serviços, existe uma multiplicidade de ‘lugares’ de tributação, dependendo da ‘natureza do serviço’, da ‘qualidade do adquirente’, do ‘local onde se situa o adquirente’, da ‘qualidade do prestador’, do ‘local de início do transporte dos bens’, do ‘local onde se encontram os imóveis’, do ‘lugar onde são efetuados os serviços’, etc. Toda esta situação, que tende a agravar-se com o desenvolvimento das atividades comerciais à escala mundial, particularmente com o advento da Internet, obriga à nomeação de representantes fiscais em múltiplos países e a uma dispersão da contabilidade ou dos registos de escrituração, dificultando as operações de fiscalização que apenas são exercidas de forma segmentada, em cada um dos 15 Estados-membros. (ALEXANDRE, 1998, p.67)”.

só então se tributam as exportações – que são produto interno – e se isentam as importações, que não o são.”

b) IVA tipo rendimento: permite o crédito do imposto das compras de bens capital, mas de forma gradual e periódica (em geral compatível com as amortizações destes bens); então tributa o consumo e parte do investimento; análogo ao que resultaria a tributação do produto interno líquido. A presença do princípio de origem também é necessária para ser caracterizado como um IVA tipo rendimento.

c) IVA tipo consumo: permite o crédito do imposto das compras de bens capital, de forma integral e imediata; então tributa apenas os bens de consumo; equivale à tributação do consumo das famílias. Novamente XAVIER DE BASTO (1991, p. 51) complementa como o IVA pode ser considerado um imposto sobre o consumo “É agora necessário que o **princípio de coordenação fiscal internacional seja o do destino**, [grifos do autor] e não o da origem, pois só naquele se tributam as importações, que são despesas nacionais e se exoneram as exportações, que não o são.”

Quando a forma escolhida reside em IVA com ampla incidência sobre a parcela consumo da renda e submetido ao princípio do destino nas trocas com outros países, dá-se o nome de IVA-Consumo. Interessante distinguir que o IVA pode ser imposto sobre consumo no mercado interno e sobre a produção no interestadual. É consumo no interno se tributar apenas bens de consumo (com isenção ou manutenção de créditos dos bens destinados ao ativo imobilizado); é produção no mercado interestadual se a origem fica com parte da receita do que é consumido em outro estado. Este último é o caso brasileiro no que diz respeito ao ICMS. Se o estado exporta mais do que importa de outros estados, estará tributando, em termos líquidos, o seu consumo mais parte do consumo de outros estados.

## 2.4 HARMONIZAÇÃO FISCAL EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

Neste tópico e no seguinte serão analisadas as formas utilizadas pelos países para que a tributação de bens e serviços, no que se refere às relações comerciais internacionais e interestaduais, afete o mínimo possível os acordos de comércio, vale dizer, para que referida tributação seja o mais neutra possível. Trata-se de aspectos conceituais vinculados à teoria do

direito econômico internacional. É necessário verificar como proceder para que as diferenças entre os sistemas tributários dos países (ou dos estados, em federações) não afetem a competitividade interna e externa de produtos similares fabricados em distintos países, não provoquem modificações nas decisões locacionais de produção e investimento, bem como de consumo. A preocupação é ainda maior para o caso das relações interestaduais, o foco central deste estudo. Para tanto analisaremos dois instrumentos empregados para alcançar o princípio da neutralidade, que se expressam na harmonização tributária e no princípio da não-discriminação. E isto será feito no contexto da harmonização fiscal em processos de integração econômica de países que se organizam em blocos regionais, em vista de que a aproximação dos respectivos sistemas tributários é requisito para alcançar estágio mais avançado de integração, preocupação ainda mais relevante no caso das operações interestaduais.

Começemos observando que o grau de abertura comercial de cada país para com o exterior varia, depende de inúmeros fatores, como p.e., da capacidade da economia nacional em absorver o impacto da entrada de mercadorias concorrentes com a produção nacional. “No entanto, o desenvolvimento econômico e a crescente interdependência das economias determinam que, mais cedo ou mais tarde, todos os países serão confrontados com a necessidade de realização de acordos de integração econômica com o objetivo de dinamizar os respectivos processos de crescimento econômico e social. É nesta perspectiva que as questões da fiscalidade e, particularmente da harmonização fiscal, se tornam mais prementes (ALEXANDRE, 1998, p.10)”. De acordo com o grau de aproximação desejado, com vistas a minorar as distorções, o autor esclarece que a ‘coordenação’ fiscal internacional (ou interjurisdicional) pressupõe adoção de medidas que não envolvem mudanças substanciais nos sistemas tributários dos países, enquanto a ‘harmonização’ fiscal implica em maior aproximação dos respectivos sistemas, sendo este um processo típico de espaços econômicos integrados (p.75).

Após a Segunda Guerra Mundial passa a ser incentivada a eliminação de obstáculos ao livre comércio, aumentando a interdependência entre as economias nacionais. Na conferência de Bretton Woods, em 1944, os países aliados estabeleceram uma ‘Nova Ordem Econômica Mundial’ (GRIECO, 1997).

A vantagem na formação de um bloco econômico regional reside na ampliação do mercado nacional de cada país para um mercado regional maior, com decorrentes ganhos de

escala, especialização e produtividade. Embora a motivação seja econômica, por vezes o surgimento de um processo de integração regional é motivado por fatores políticos.<sup>53</sup>

A integração pode assumir vários níveis ou graus de profundidade, dependendo da vontade política dos países envolvidos. A classificação mais usual é a idealizada por BALASSA (1961) que identifica os estágios de integração, progressivamente, em zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica e integração econômica total, conforme a seguir sucintamente descrito.

Zona de livre comércio: forma mais simples de integração; supressão de restrições tarifárias e quantitativas ao comércio; necessário adotar certificado de origem para os bens produzidos na área de livre comércio, evitando privilegiar produtos advindos de fora da zona; não é necessário harmonizar as legislações tributárias<sup>54</sup>.

União aduaneira: além do atributo anterior requer a adoção de Tarifa Externa Comum; prescinde de certificado de origem, pois as mercadorias sujeitam-se a igual imposição alfandegária independente do país do bloco pelo qual ingressem; harmonização tributária é necessária para estabelecer uma Tarifa Externa Comum<sup>55</sup>.

Mercado comum: além da eliminação de barreiras à livre circulação de bens, prevê a livre circulação de fatores produtivos (trabalho, capital e serviços); obrigatório adotar políticas comuns para eliminar distorções comerciais; necessário harmonizar as legislações fiscais, pelo menos em relação aos tributos sobre bens e serviços.

União econômica: uniformização ou harmonização das políticas macroeconômicas, através das respectivas legislações trabalhista, comercial, fiscal, etc.; mercados dos países são integrados como em um mercado nacional, daí a necessidade de um órgão supranacional, com poderes delegados pelos países-membros, para coordenar as políticas econômica, financeira e monetária.

União econômico-monetária: além dos requisitos anteriores requer a convertibilidade cambial fixa das moedas dos países-membros, preferencialmente a adoção de uma moeda única;

---

<sup>53</sup> Para MAGALHÃES (1994) um dos objetivos do Brasil com a formação do MERCOSUL foi o de aumentar o poder de barganha do País nas negociações internacionais. A própria formação da UE, surgiu também do temor de que conflitos bélicos assolassem novamente o continente europeu.

<sup>54</sup> Exemplo: *North American Free Trade Agreement* - NAFTA (México, Estados Unidos e Canadá).

<sup>55</sup> O MERCOSUL, apesar de objetivar a formação de um mercado comum, tem sido considerado uma união aduaneira imperfeita, vez que a tarifa aduaneira de alguns produtos varia conforme o país por onde ingresse, de modo a proteger alguns setores econômicos menos competitivos, o que está previsto ocorrer por um certo período de transição.

necessário um banco central comum para controlar a política monetária e cambial<sup>56</sup>.

União política: para alguns autores reside no sexto grau de integração; formação de um Estado Federado<sup>57</sup>.

Em virtude da experiência européia, dos benefícios econômicos e do processo de ‘globalização’ das economias, muitos países aderiram a blocos de integração econômica regional, que objetivam diferentes níveis de integração<sup>58</sup>.

A harmonização fiscal ganhou ênfase, pois em um mercado integrado, baseado na livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, os impostos internos influenciam a formação dos preços das mercadorias e serviços e a localização dos investimentos. Inicialmente é

---

<sup>56</sup> A UE é o único bloco que atingiu este estágio. Em 01/01/99 a maioria dos Estados-membros aderiu ao Euro;

<sup>57</sup> Seria o caminho futuro para a UE.

<sup>58</sup> Blocos econômicos existentes, segundo informação obtida do *site* da Escola de Administração Fazendária – ESAF ([www.esaf.gov.br](http://www.esaf.gov.br)), material do Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, em parceria com a UE.

- ALADI (Associação Latino Americana de Integração): Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Paraguai, Uruguai e Venezuela; visa formar um mercado comum latino-americano; criada em 1980;

- ANZCERTA: Austrália e Nova Zelândia; objetivo é a criação de uma área de livre comércio; criado em 1983;

- APEC: Austrália, Brunei, Darussalam, Canadá, Indonésia, Japão, Malásia, Nova Zelândia, Filipinas, Cingapura, Coreia do Sul, Tailândia e Estados Unidos da América (1989); China, Hong Kong (China), Taiwan (1991), México, Papua Nova Guiné (1993), Chile (1994), Peru, Rússia e Vietnã (1998); pretende estabelecer a livre troca de mercadorias entre todos os países do grupo até 2020; oficializada em 1993;

- ASEAN (Associação das Nações do Sudeste Asiático): Brunei-Darussalam, Cingapura, Filipinas, Indonésia, Malásia, Tailândia, Vietnã, Mianmar e Laos (1997), Camboja (1999); visa criação de uma zona de livre comércio; constituída em 1967;

- CARICOM (*Caribbean Common Market*): Antígua e Barbuda, Barbados, Bahamas, Belize, Dominica, Granada, Guiana, Haiti, Jamaica, Montserrat, Santa Lúcia, São Cristóvão e Neves, São Vicente e Granadinas, Suriname (1995) e Trinidad Tobago; visa formação de um mercado comum; criado em 1973;

- EFTA: Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça; surgiu como uma oposição à Comunidade Econômica Européia; assinada em 1960;

- GRAN (Grupo Andino ou Pacto Andino): Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela; visa a formação de um mercado comum; criado em 1969;

- MCCA (Mercado Comum Centro-Americano): Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicarágua ; visa criação de um mercado comum; assinado em 1961;

- MERCOSUL: Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai; visa a formação de um mercado comum; criado em 1991;

- NAFTA (*North American Free Trade Agreement*): Estados Unidos, Canadá e México; visa a criação de uma zona de livre comércio; criado em 1992;

- SADC (*Southern African Development Community*): África do Sul, Angola, Botsuana, Lesoto, Malavi, Maurício, Moçambique, Namíbia, República Democrática do Congo, Seicheles, Suazilândia, Tanzânia, Zâmbia e Zimbábue; visa criação de um mercado comum; criada em 1992;

- UE (União Européia): Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido e Suécia; objetiva criação de uma união econômica e monetária; constituída em 1957. Ocorreram alargamentos sucessivos. Em maio de 2004 houve adesão da Estônia, Letônia, Lituânia, Polônia, República Checa, Eslováquia, Hungria, Eslovênia, Malta e Chipre; representa o estágio mais avançado do processo de formação de blocos econômicos; fundada em 1957, pelo Tratado de Roma.

necessária a harmonização da tributação aduaneira, depois dos impostos sobre bens e serviços, pois eles podem ser utilizados para discriminar os produtos advindos dos demais países-membros, operando como verdadeiras barreiras tarifárias, ou, mediante concessão de subsídios aos produtos e serviços nacionais, afetar a concorrência no espaço integrado. Como um dos objetivos da formação de tais espaços é o livre comércio de produtos e serviços, fatores que prejudicam esta possibilidade impedem a concretização das vontades expressadas nos acordos internacionais.

CANO (1986, p.11) observa que “os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade depende do tipo de integração e da etapa do processo vigente em cada caso. Em termos gerais, quanto maior o grau de integração econômica pretendida e quanto mais avançado se encontrar o processo, maior tenderá a ser a necessidade de se harmonizar a política tributária interna”. Em fases de integração mais incipientes, como na zona de livre comércio e na união aduaneira, não há necessidade de uma harmonização fiscal mais profunda, bastando harmonizar os direitos aduaneiros. Em um mercado comum é necessária a harmonização dos sistemas tributários, de modo a evitar distorções nos fluxos de comércio e na localização dos investimentos, os quais podem se concentrar no país com carga tributária mais favorável. Na tentativa de atrair investimentos os países membros acabam por esvaziar suas receitas fiscais, uma contradição em relação ao objetivo do processo de integração.

SILVA (1983) tipifica três mecanismos de harmonização: uniformização; compatibilização e instrumentalização. A uniformização, compatível com etapas mais avançadas dos processos de integração como a união econômica e monetária, legislações e alíquotas sobre determinado tributo são igualadas, tanto nos aspectos estruturais quanto técnico-formais. Na compatibilização, uma adequação na estrutura dos tributos é suficiente, tendo em vista que não objetiva eliminar as assimetrias tributárias mas apenas neutralizá-las. A instrumentalização objetiva apenas instrumentalizar a estratégia de integração desejada, mantendo uma desigualdade intencional de tratamento tributário.

PITA (1996, p.131-132) vê a harmonização tributária como um instrumento para cumprir os objetivos da integração, então

... deve-se concebê-la como essencialmente dinâmica. Em outras palavras, a amplitude e o ritmo da harmonização irão sendo ditados pelo próprio desenvolvimento do processo de integração. E cada etapa desse



processo tem objetivos econômicos que correspondem à harmonização tributária, pois esta constitui um meio de concretizá-los, eliminando as dificuldades que possam surgir da tributação ou introduzindo os ajustes que sirvam de estímulo à consecução daqueles objetivos.

Para harmonizar não é necessário unificar as legislações tributárias dos países integrantes, mas minimizar as distorções entre os respectivos sistemas tributários, de modo a evitar as distorções econômicas que eles podem provocar (LAVALLE, 1997). Um dos obstáculos reside na soberania fiscal dos países ou estados federados para instituir, revogar e aumentar tributos, mas a disseminação dos processos de integração econômica está alterando este paradigma.<sup>59</sup> Enfim, se por um lado, conforme o ritmo de integração desejado, proporcionalmente deverá andar o ritmo da harmonização, por outro, quanto mais progressiva a harmonização tributária, menor a autonomia, maior a perda de poder e da competência legislativa, em favor da instituição comunitária. GRILLO (2004)

Tendo em vista que Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai constituíram o MERCOSUL com vista à formação de um mercado comum, o bloco está a requerer medidas para harmonizar seus tributos internos sobre bens e serviços, para que esses não signifiquem um obstáculo à integração, conforme veremos na seção 3.6, onde a questão da harmonização fiscal será retomada.

Encerramos este tópico observando que, se por um lado para haver harmonização não há obrigatoriedade de que as normas tributárias sejam iguais, nem tampouco as alíquotas aplicadas nos bens e serviços, por outro é necessário que os países do bloco adotem o mesmo princípio de jurisdição (ou de territorialidade), de origem ou de destino, no que se refere à tributação dos bens e serviços. Estes conceitos, analisados a seguir, são indispensáveis para esta dissertação, particularmente para os modelos de tributação que serão analisados no capítulo quatro.

## 2.5 COORDENAÇÃO JURISDICIONAL DE IMPOSTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS

Nesta seção é dedicado um espaço maior para a análise do princípio tributário de coordenação jurisdicional, de origem e de destino e suas variações, porque eles estão diretamente vinculados ao mecanismo de ICMS (ou IVA) nas operações interestaduais. É através dos

---

<sup>59</sup> Na UE os países abriram mão de parte de sua soberania fiscal para aprofundar o processo de integração.

princípios de origem e de destino que podemos compreender a sistemática atual de tributação do ICMS, bem como submeter a determinados critérios de análise os modelos alternativos que serão analisados no capítulo 4. Por isso procuramos aprofundar o entendimento destes conceitos e trazer uma contribuição adicional à literatura neste assunto em particular.

### 2.5.1 Princípio de Jurisdição ou de Territorialidade

Para que não ocorram distorções no comércio internacional, procura-se evitar que os produtos sejam tributados tanto pelo país exportador quanto pelo país importador, ou seja, evitar que haja dupla tributação. Trata-se do princípio da não-discriminação.

Não-discriminação, no sentido de igual tratamento tributário entre bens nacionais e importados, evita proteção às importações e favorecimento artificial às exportações. Visa também obter equidade na distribuição dos recursos tributários entre as jurisdições. Para tanto, deve haver uma coordenação interjurisdicional dos impostos sobre bens e serviços. No comércio internacional vigora como regra de jurisdição o princípio de destino, mas pelo menos no plano teórico é possível que seja eleito o princípio de tributação no local de origem. Além disso, há princípios mistos ou híbridos.

Origem e destino na teoria da tributação designam princípios de jurisdição tributária do comércio internacional (ou interestadual). A matéria é fiscal, se circunscreve no direito tributário, mas seu suporte teórico advém do direito econômico.

Para SANTOS (1999) a dialética origem-destino é permanente tensão entre princípio de destino como regra de jurisdição (atribuição de receita) e princípio de origem como meta de integração (coordenação / harmonização). O autor faz um breve histórico, informando que em relação aos impostos sobre bens e serviços o princípio de destino surgiu em 1900, em acordo comercial bilateral entre Reino Unido e Canadá. Estados Unidos fez diversos acordos bilaterais: em 1935 com Canadá e Holanda; em 1936 com Suíça e Guatemala; em 1942 com o México. Em 1962 o acordo do *General Agreement or Tariffs and Trade* – GATT, atual Organização Mundial do Comércio - OMC, criou um código de ‘boa conduta’ para o comércio internacional, estabelecendo como princípios a liberdade de trocas, a não-discriminação, a reciprocidade e as vantagens mútuas.

A operacionalização dos princípios de origem e destino no que se refere à tributação de bens e serviços é feita através de ‘ajustamentos fiscais de fronteira’ (*border tax adjustments*) e se vincula à alocação de receita oriunda de trocas internacionais (ou interestaduais) de mercadorias.

### 2.5.2 Princípio de Tributação no País (ou Estado) de Origem

XAVIER DE BASTOS (1991, p.77) diz que no princípio de tributação no país de origem “... a competência para tributar as transações internacionais é atribuída ao país da origem das mercadorias, abstendo-se o país de destino de gravar estas transações. Quer dizer, com princípio da origem, são tributadas as exportações – o exportador vende com imposto - mas são isentas as importações – o Estado importador não tributa a entrada de mercadorias no seu país”.

Em cada país ou estado a arrecadação guarda relação com a produção e não com o consumo. Em estando o imposto vinculado à produção, exige um rigoroso controle sobre a concessão de benefícios e incentivos fiscais concedidos na origem, principalmente no caso de relações interestaduais, para que haja cumprimento ao princípio da não-discriminação.

As exportações são tratadas como operações internas, o que pode gerar distorções no comércio entre países ou entre estados com ordenamentos fiscais, bases de incidência ou alíquotas diferenciadas. Conforme BINS (2000) “... nas transações destinadas a consumidores finais de terceiras jurisdições a carga fiscal final seria a vigente no local de origem dos bens, ou seja, os bens, mesmo que consumidos no estado de destino, seriam tributados conforme o disposto no estado de origem. Diferentes exigências fiscais seriam, portanto, causa de não-neutralidade no consumo e, até mesmo, fator determinante da alocação de recursos e da localização de empresas.”

CANO (1994, p.12) também aborda o elevado grau de harmonização necessário para que a adoção do princípio de origem não provoque distorções significativas no comércio.

... poderiam ser suprimidas as aduanas. Porém, (...) este princípio requer que se uniformize ou iguale, em todos os países, os critérios e níveis dos impostos internos sobre bens e serviços. Precisamente porque este princípio requer a uniformidade dos tributos em todos os países, não se aplica nos estágios iniciais de integração, já que retira toda a flexibilidade da política tributária dos países. Em contrapartida, é recomendável quando se alcançam graus de integração maior, ou seja, quando as economias nacionais tendem a harmonizar-se em uma união aduaneira.

COSTA (1972, p.56) anota no mesmo sentido, que o princípio de origem “... só se justifica nos casos de integração econômica regional, caso contrário seria uma renúncia à autonomia tributária que só se explicaria por razões de subordinação política.”

Referindo-se a IVA, MCLURE (1999) também refere que somente se as alíquotas do tributo forem uniformes é que tributação e cobrança na origem podem ser implementadas sem fronteiras fiscais, de modo a não afetar e distorcer a localização da atividade econômica. Com alíquotas uniformes as fronteiras fiscais são menos necessárias uma vez que os créditos podem ser concedidos para todo IVA pago internamente, não importa a qual jurisdição. Mesmo assim há problemas. Embora os contribuintes possam não se preocupar quanto à divisão do imposto declarado aos diversos estados, isso interessa a eles para evitar que outras jurisdições ‘roubem’ contribuintes com vistas a aumentar suas respectivas receitas. Adicionalmente, alíquotas uniformes retiram uma das principais razões para atribuir poder de tributação aos governos subnacionais, que é a escolha das alíquotas e, em consequência o tamanho de seus orçamentos.

Com princípio de origem as alíquotas devem ser uniformes porque, p.e., uma tributação menor no país exportador do que a aplicada no país importador sobre os bens e serviços produzidos internamente dificultam e mesmo impedem a competitividade nacional em relação aos bens e serviços importados; o inverso ocorre quando aos bens e serviços produzidos internamente é aplicada uma alíquota inferior à que é imposta no país que pratica as importações.

De fato, em processos de integração regional avançada ou nos casos de competência tributária atribuída às unidades federadas é recomendável adotar o princípio de origem, ou seja, atribuir a tributação e a cobrança integralmente ao estado de origem, mas isto requer instituir mecanismos para alocar o produto da arrecadação, no todo ou em parte, ao estado de destino, através de alternativas que integram o objetivo deste estudo e que serão detalhadamente analisadas. As vantagens residem no controle administrativo, pois as exportações tributadas permitem suprimir barreiras fiscais de fronteira e reduzir a evasão fiscal.

Uma grande vantagem da tributação no estado de origem, e que indica ser uma forma mais adequada para mercados integrados, reside em que não há interrupção na cadeia normal dos débitos-créditos, a grande virtude de imposto tipo IVA. “É assim irrelevante que o bem ou

serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados (BALEEIRO, 2004, p. 443)”.

### 2.5.3 Princípio de Tributação no País (ou Estado) de Destino

Com princípio de destino a arrecadação de cada país guarda relação com o consumo. Segundo ALEXANDRE (1998, p.12) o princípio de destino

... consiste em atribuir a competência para a tributação das transações internacionais ao país de destino das mercadorias, devendo o país de origem garantir que as suas exportações foram completamente desoneradas de imposto. Com a aplicação deste princípio, o país importador deve tributar as mercadorias importadas com um imposto igual ao que suportam idênticas mercadorias produzidas no interior do país, e deverá ‘limpar’ de qualquer conteúdo fiscal as mercadorias exportadas, restituindo aos exportadores o imposto suportado nas fases anteriores do processo de produção e distribuição.

No comércio internacional esta sistemática requer ‘ajustes fiscais de fronteira’ por parte das jurisdições envolvidas (alfândega, aduana), de modo que evitem distorções ao comércio interjurisdicional, sendo que a jurisdição de importação deve garantir aos bens importados uma tributação idêntica à aplicável aos bens similares produzidos no seu território, e a jurisdição de exportação não deve restituir aos seus exportadores mais imposto do que o contido nos bens destinados ao seu território. Não há interferência no fluxo comercial a menos que existam barreiras tarifárias à importação. Conforme XAVIER DE BASTO (1991, p.79) “... o princípio da origem dispensa controles nas fronteiras, ao contrário do princípio de destino, que os exige.”

CANO (1994), ao referir que no princípio de destino é indispensável aplicar de forma adequada os ajustes fiscais de fronteira, cita Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (2000) no ponto em que este observa que se tem aí um paradoxo, pois ao mesmo tempo em que o princípio de destino é o mais recomendável para o comércio internacional, ele requer ajustes fiscais de fronteira, justamente quando um dos objetivos perseguidos pela integração econômica é a eliminação de controles de fronteira, a fim de ser constituída uma economia regional

verdadeiramente integrada.<sup>60</sup> Princípio de destino, então, é solução própria de mercados não integrados e que se pratica no comércio internacional de um modo geral.

Complicações ocorrem quando a competência de imposto sobre o valor agregado é atribuída a instâncias subnacionais de governo, no caso de países organizados politicamente sob regime federativo. Além da coordenação internacional é necessário coordenar e harmonizar internamente o princípio de jurisdição. Como não existem barreiras alfandegárias entre as jurisdições, em geral são apontadas duas formas para atribuir ao estado de destino o produto da arrecadação:

a) na primeira, mediante adoção de alíquota zero (na saída do estado de origem) combinada com concessão de diferimento do pagamento imposto (na entrada do estado de destino). Acaba por resultar em tratamento igual ao aplicado ao comércio internacional, com a grande diferença de que nas relações interjurisdicionais não existe alfândega (controle de aduana, ajuste fiscal de fronteira), pois se está diante de um mercado integrado. Deste modo, outro tipo de controle tem que ser adotado para evitar fraude, como o cruzamento de informações, ou seja, mudando de controle físico para controle contábil. Ainda que postos fiscais possam fiscalizar o fluxo comercial, não se trata de ‘ajustamento fiscal de fronteira’;<sup>61</sup>

b) na segunda forma, mediante a cobrança integral do imposto no estado de origem da transação, escolha que requer a instituição de mecanismos para atribuir o produto da arrecadação ao titular, que é o estado de destinação dos bens e serviços. Isto pode ser feito por diversas formas tais como a ‘câmara de compensação’, a ‘*clearing house*’ que é uma derivação da câmara, e a instituição de fundos.

As duas formas possuem vantagens e desvantagens, como será detalhadamente analisado no capítulo 4.

---

<sup>60</sup> A UE eliminou as fronteiras fiscais entre os Estados-membros em 1993, mesmo estando em vigor “transitoriamente” o princípio de destino, mediante o qual a arrecadação do IVA é carregada para a jurisdição de consumo dos bens e serviços.

<sup>61</sup> Este é o caso da sistemática aplicada nas transações praticadas entre os EM’s da UE, indicativo de que a Comunidade ainda não completou a sua integração. Já conseguiram até adotar uma mesma moeda mas ainda não o chamado regime ‘definitivo’ para o IVA, que então seria tributado e cobrado no EM de origem, com repartição do produto da arrecadação por meio de mecanismos para compensar os EM’s importadores líquidos, por parte dos exportadores líquidos.

### Razões Para Adoção do Princípio de Destino:

A seguir, analisemos as razões que justificam a opção pelo princípio de destino na tributação dos impostos sobre bens e serviços nas trocas internacionais e interestaduais.

Dissemos que para obter neutralidade econômica, tendo como pressuposto que os impostos sobre bens e serviços são incorporados aos preços, podem ser geradas graves distorções ao comércio quando os bens e serviços transpõem os limites territoriais de uma determinada jurisdição, porque cada país tem diferentes tipos de impostos, base de incidência, níveis de tributação. Então é recomendado o princípio de destino. Para BINS (1999, p.22) na ausência do princípio de destino “...tal perspectiva pode gerar situações de tratamento tributário distinto entre bens de produção interna e externa, de dupla tributação ou de não-tributação, com todos os já conhecidos reflexos na eficiência da afetação internacional de recursos.” Tenha-se presente que distorções podem se dar no âmbito do comércio internacional como também do comércio interestadual para o caso de países federados nos quais a competência de impostos sobre bens e serviços é atribuída a esferas subnacionais. Ao tributar as importações de modo análogo aos bens e serviços domésticos, o princípio de destino contorna referidas distorções no comércio.

Para ABREU (2004, p. 11-13) “O princípio do destino, se encontrado o melhor método de tratamento do comércio [internacional ou] interestadual, tem o mérito de permitir uma tributação do consumo de forma independente, preservando a autonomia de cada estado ou país-membro de bloco econômico, e é menos propenso a causar distorções econômicas significativas.”

Ocorre que as diferenças entre os princípios de origem e de destino não se restringem ao controle alfandegário, à existência ou não de ajuste fiscal de fronteira, requisito complexo e indispensável para assegurar a tributação exclusiva no país de destino, em que os produtos que cruzam países, submetem-se após a fronteira a sistema tributário distinto do país de origem. Um ou outro princípio tem implicações na forma como a receita do imposto é apropriada pelos países ou estados envolvidos nas transações.

Assim é que, para atender ao princípio da equidade, a maioria das correntes doutrinárias e da literatura considera desejável que a receita dos impostos sobre bens e serviços seja apropriada (alocada, atribuída) ao país onde ocorre o consumo final<sup>62</sup> dos bens e serviços, que é onde, regra

---

<sup>62</sup> Já deve ter sido percebido mas teremos oportunidade de enfatizar que a atribuição de receita ao Estado de destino não requer obrigatoriamente que a cobrança ocorra no local de destino. É possível tributar e cobrar na origem

geral, os consumidores demandam os serviços públicos. ALEXANDRE (1998) demonstra como, no IVA, os contribuintes limitam-se a recuperar o imposto suportado nas suas compras (efeito recuperação dos créditos do imposto) e a entregar a diferença ao Estado (saldo devedor do imposto), de modo que o IVA não constitui custo para as empresas, sendo totalmente suportado pelos consumidores finais, argumento que reforça a atribuição da arrecadação ao país ou estado onde ocorre o consumo. MCLURE (1998) exemplifica com os serviços públicos de educação e saúde, os quais são oferecidos aos cidadãos (contribuintes de fato) na jurisdição em que os produtos sujeitos a impostos são consumidos e não no local aonde são fabricados. Em federações, a adoção do princípio do destino no que diz respeito à atribuição de receita oriunda das transações interestaduais, resulta em uma distribuição horizontal (entre os estados) mais equitativa de receita, posto que o consumo é menos concentrado do que a produção.

Segundo BIRD (1999), é desejável que o cidadão (eleitor, consumidor) que mora em uma determinada jurisdição política, pague impostos a esta pelo que obtém do setor público. Esta relação favorece a transparência e a responsabilidade fiscal, sendo que o melhor modo de atingir este objetivo é dar autonomia para que os governos possam estabelecer suas próprias alíquotas. Além do vínculo entre o poder tributante e o cidadão ser reforçado, o princípio de destino diminui a necessidade de criar mecanismos de transferências compensatórias, para que as jurisdições possam exercer suas funções.

#### Adequação da Tributação de Bens e Serviços ao Princípio de Destino:

As implicações do princípio de destino quanto à coordenação interjurisdicional varia para cada tipo de imposto sobre bens e serviços. Os impostos cumulativos foram analisados no item 2.3.2.2.1, e com eles não dá para aplicar o princípio de destino, pois não é possível identificar a efetiva carga tributária contida no produto, por ocasião da exportação, ou qual é a necessária a aplicar ao produto importado.

Já os impostos monofásicos são mais neutros nas transações interjurisdicionais sujeitas ao princípio de destino, permitindo o ajustamento de fronteira, na medida em que é factível desonerar as exportações e agravar adequadamente as importações. Vimos no item 2.3.2.1 que a neutralidade só não é total porque nos impostos monofásicos nem sempre é possível evitar que

---

e atribuir o produto da arrecadação ao destino.



conteúdos fiscais integrem bens de produção (ativo permanente, prestações de serviços, insumos), de modo que as exportações podem conter tributo oculto.

Já tributos do tipo IVA, desde que sujeitos ao método do crédito do imposto<sup>63</sup>, aplicam-se perfeitamente ao princípio de destino, pois permitem a exata identificação da carga tributária contida nos bens e serviços, não havendo dificuldade para o ajustamento fiscal de fronteira. Nas exportações basta aplicar alíquota zero com restituição do imposto incidente nas operações anteriores (manutenção de créditos, mecanismos de transferências de créditos, compensação com outros tributos, e até mesmo restituição em dinheiro). Nas importações é aplicada a alíquota vigente nas operações internas com o mesmo bem, podendo ser concedido suspensão ou diferimento para o importador contribuinte registrado no cadastro do imposto, de modo tanto a simplificar o desembaraço aduaneiro quanto a dar tratamento mais favorecido ao comércio praticado entre países com programas de integração regional.<sup>64</sup>

Isso não significa que o princípio de destino é isento de desvantagens. MCLURE (1999) aponta que a tributação baseada no destino pode resultar em pelo menos uma das características indesejáveis: as fronteiras fiscais internas interferindo com o comércio entre as províncias; o risco de que receitas sejam perdidas (se são realizadas vendas através de fronteiras para comerciantes inscritos com alíquota-zero e desviadas para consumidores domésticos e comerciantes não inscritos sem pagamento de tributo); um oneroso fardo administrativo e de conciliação, ou, em contrapartida, a adoção de complicadas operações de câmaras de compensação entre províncias de origem e destino.

#### 2.5.4 Esclarecimentos Relevantes Quanto aos Princípios de Origem e de Destino

Nas relações internacionais, os princípios de origem e de destino têm seus conceitos vinculados basicamente ao lugar onde ocorre a tributação, se no lugar de origem ou no lugar de destino. Quando apenas relações internacionais estão implicadas, os conceitos e distinções que já

---

<sup>63</sup> Método do crédito do imposto, subtrativo indireto, conforme vimos no item 2.3.2.2.2.

<sup>64</sup> Ver no item 4.4.4 que o regime vigente na UE é de alíquota zero na exportação com pagamento diferido na importação, no que se refere às transações entre os EM's da UE. No Brasil as exportações desoneradas são chamadas de "não incidência" ou de "imunidade".

vimos em geral são suficientes para um entendimento adequado sobre um ou outro princípio de coordenação jurisdicional de tributação.<sup>65</sup>

Há uma distinção que deve ser feita e que é relevante para este trabalho, uma dissociação conceitual entre princípio de tributação no país de origem e princípio de atribuição de receita, vale dizer, tributar e cobrar no país de origem não significa necessariamente que o titular do produto da arrecadação deva ser o país de origem.

Quando os bens e serviços são tributados no estado de destino, a cobrança é no estado de destino, a receita pertencente ao estado de destino, pode-se sem risco afirmar que se está diante do princípio de destino puro, sem maiores complicações, afinal “tudo” é destino (competência tributária, local de cobrança e titularidade da receita). Isto porque a desoneração integral das exportações (alíquota zero, isenção, não-incidência, imunidade) é o modelo mais simples e automático para alcançar o princípio de destino puro.

A escolha entre os princípios de origem e de destino (ou mesmo misto) estará sempre vinculada à idéia de para onde deve fluir a receita do imposto. Não é recomendável, conforme dissemos, que haja dupla tributação (tanto na importação quanto na exportação). Para evitar isso as relações comerciais requerem uma coordenação jurisdicional.

Vários mecanismos (modelos, formas, instrumentos) podem ser adotados, para atender a determinados objetivos e a depender da escolha feita no plano econômico. O mecanismo deverá ser coerente com objetivos postos em prioridade, como p.e.:

- imprimir o maior grau possível de neutralidade ao imposto;
- harmonizar a legislação;
- aumentar a competitividade no mercado de outros países (ou estados);
- imprimir o maior grau possível de autonomia ao Ente Político que detém a competência tributária;
- minimizar as fraudes fiscais;
- simplificar o sistema tributário.

Lembrando que temos enfatizado que objetivos e princípios são, no mais das vezes, conflitantes, de modo que precisam ser compatibilizados.

---

<sup>65</sup> Ainda assim, em se tratando dos países que integram a UE os conceitos tornam-se mais complexos em vista de ausência de ajuste fiscal de fronteira entre os EM's.

Escolhida a forma, o legislador vai construir a hipótese de incidência do tributo, lembrando que um mesmo tributo pode ter várias obrigações tributárias, sendo que em cada uma delas é indispensável que a norma seja adequadamente estruturada, contenha todos os elementos e critérios (tanto em relação ao antecedente quanto ao conseqüente), para que o sujeito passivo possa cumpri-la. Assim, um mesmo imposto pode ter diferentes critérios espaciais, temporais, bases de cálculo e alíquotas, mas todos os critérios deverão estar presentes em cada obrigação tributária.

Tome-se como exemplo um imposto sobre bens e serviços cuja competência tributária é atribuída a esfera subnacional de governo, em que o princípio jurisdicional é operado mediante adoção de alíquotas interestaduais menores do que as vigentes nas operações dentro do estado.<sup>66</sup> Quando o contribuinte cumpre uma obrigação tributária, decorrente de uma operação com circulação interestadual de saída de mercadoria, a norma lhe diz que deve aplicar uma alíquota que difere da alíquota que seria aplicada caso a operação fosse interna. O contribuinte terá uma obrigação tributária na operação interna e outra obrigação tributária na operação interestadual, pelo menos. De uma perspectiva estritamente jurídica não interessa ao contribuinte a finalidade da regra, que tem por objetivo estabelecer uma distribuição mais eqüitativa de receita entre o estado de origem e o estado de destino. O contribuinte cumpre para com as obrigações tributárias e o efeito ocorre em virtude do mecanismo adotado. A forma empregada acaba por resultar em um ou em outro dos princípios, de origem, de destino, ou mesmo híbrido, como resultado de uma escolha pré-jurídica, cuja norma jurídica lhe dá forma e o contribuinte a cumpre.

No caso descrito se está diante do princípio de origem restrita, pois a tributação é na origem, mas com um gravame inferior ao que é aplicado nas operações dentro do estado.

E quando a obrigação tributária estipula uma cobrança no estado de origem, mas a arrecadação pertence ao estado de destino, se está diante de que princípio?

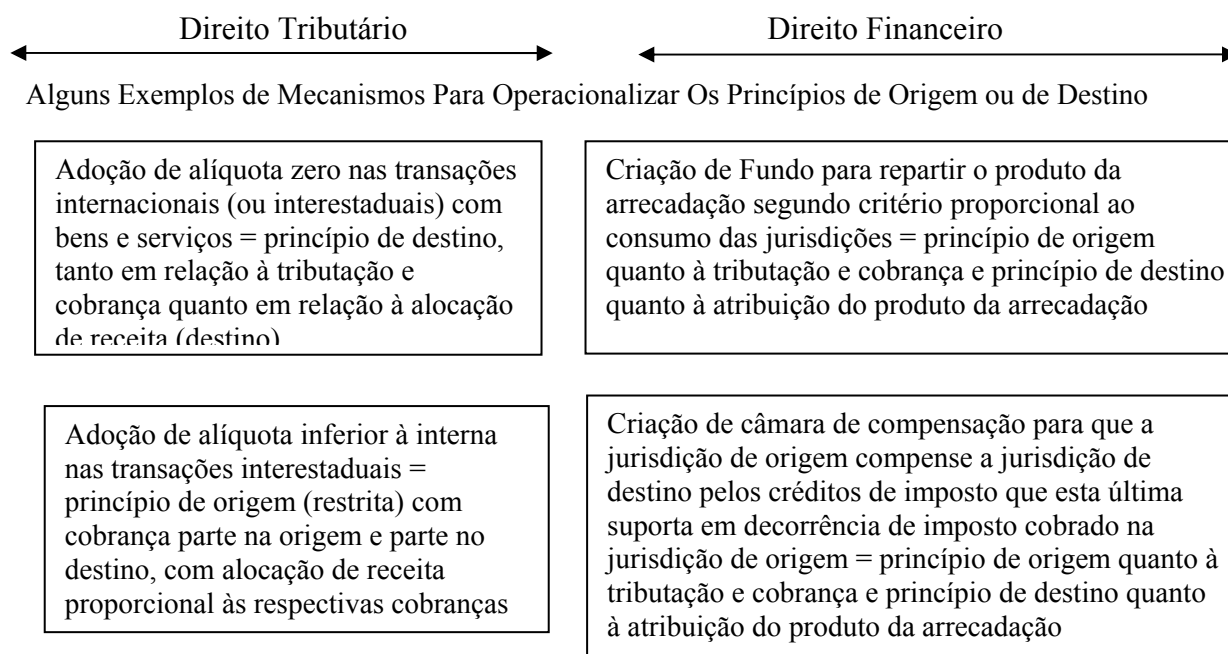
Depende. Do quê? Do ponto-de-vista que se privilegia. Uma escolha no campo econômico, que propaga efeitos no campo jurídico, pode fazê-lo no campo do direito tributário ou do direito financeiro (ciência das finanças). Está afeta ao direito tributário quando o mecanismo requer a atuação do contribuinte para produzir os resultados desejados e estará no

---

<sup>66</sup> É o caso da sistemática do ICMS, no Brasil.

campo do direito financeiro quando o mecanismo é posterior ao ingresso do imposto nos cofres do detentor da competência tributária, o sujeito ativo.

Para facilitar podemos demonstrar graficamente:



Estes e outros mecanismos alternativos serão detalhados e analisados no capítulo 4, bastando por ora reter a idéia de que a depender do mecanismo escolhido tem-se mais do que uma interpretação que deve e precisa ser dada aos princípios de origem e de destino. Respondendo a questão anterior, ainda que os princípios sempre estejam vinculados à alocação de receita, é necessário fazer uma distinção entre a regra tributária e o titular do produto da arrecadação. Para os propósitos desta pesquisa consideramos suficiente desmembrar os conceitos dos princípios de origem e destino em duas modalidades:

- Origem e destino quanto à tributação (questão que se reporta ao titular da competência tributária) e cobrança (que em geral é feita pelo próprio titular da competência);
- Origem e destino quanto à alocação (atribuição, distribuição, repartição, partilha ou titulação) do produto da arrecadação (ou receita).

É nestes termos que iremos nos expressar para que os modelos alternativos que serão analisados possam ser adequadamente compreendidos.

### 2.5.5 Princípio de Origem Restrita (Misto ou Híbrido) – O ICMS no Brasil

Vimos que o princípio de origem é estudado enquanto solução teórica mas na prática a sua adoção só é recomendada para espaços econômicos integrados. Ainda assim, há interpretação de que não se estará diante de um princípio de origem puro, mas de origem restrita<sup>67</sup>, pois no espaço integrado vigora o princípio de origem e nas transações com o resto do mundo vigora o princípio de destino (XAVIER DE BASTO, 1991). Há também a possibilidade de que os princípios de origem e destino sejam combinados com um imposto interno sobre bens e serviços mais um imposto de exportação. Isto no que se refere às transações internacionais. E se for o caso de tributo de competência estadual em um País Federado?

No Brasil a coordenação interjurisdicional é necessária no ICMS porque o imposto é de competência dos estados. Vigora o princípio de origem, mas como financeiramente há uma repartição do produto da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino, o princípio tem sido denominado de origem restrita. A solução brasileira não foi a de criar fundo de compensação ou mesmo outro mecanismo análogo, mas sim a de atribuir ao Senado a fixação das alíquotas interestaduais, que o faz tributando as operações e prestações interestaduais em parte no estado de origem e em parte no estado de destino, inclusive com critérios distintos quanto à destinação: se a operação for oriunda do SU/SU-ES com destino ao N/NE/CO+ES, a alíquota é inferior à aplicada para as demais operações interestaduais. De uma forma ou de outra, as alíquotas interestaduais devem ser inferiores às internas.<sup>68</sup> No capítulo 3 veremos que o regime de tributação do ICMS nas operações interestaduais é responsável por uma série de problemas. Alguns integram o objeto deste estudo, cujo núcleo central reside na avaliação da sistemática vigente e nas alternativas para alterá-la.

Em tendo o ICM sido atribuído (em 1965) à competência tributária dos estados, desde a sua instituição foi necessário estabelecer o princípio interjurisdicional (interestadual), tendo-se então optado pelo princípio de tributação no estado de origem. Bem no início do ICM as alíquotas interestaduais eram iguais às alíquotas internas (alíquota única e uniforme), mas logo em seguida tiveram início os debates que resultaram em adoção de alíquotas interestaduais mais

---

<sup>67</sup> Designação feita por Hirofumi Shibata, conforme informa XAVIER DE BASTO (1991, p.78).

<sup>68</sup> Há possibilidade de que sejam iguais às internas, em vista do princípio da seletividade nas alíquotas, mas trata-se de exceção à regra.

baixas que as aplicadas às operações dentro do estado, de modo a carrear receita adicional ao estado de destino; derivando, daí, que o princípio passou a ser de origem restrita. Então, no Brasil, já no início dos anos 70 havia sido assimilada a percepção de que a tributação e a cobrança na origem não implicavam, necessariamente, em atribuição de receita integralmente ao estado de origem. Mediante adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas aos estados, resultou um princípio interjurisdicional híbrido em que, automaticamente, a receita é repartida entre origem e destino, sem câmara de compensação, fundo ou outro mecanismo.

DERZI (1999) considera o mercado brasileiro integrado, para o qual a “tributação na origem” é adequada, embora esteja faltando a harmonização com os países do MERCOSUL. Considera um retrocesso o Brasil instituir um IVA com “tributação no destino” quando a própria comunidade européia pretende alcançar a “tributação na origem”, bem como que a manutenção de um ICMS ou IVA com tributação no estado de origem, nos moldes da CF/88 não é incompatível com a integração com o MERCOSUL. Textualmente (1999, p.29) coloca que “...devemos manter, nas operações nacionais interestaduais a cobrança no estado de origem, com repartição financeira do imposto arrecadado ao estado de destino – por meio de alíquotas diferenciadas, já atualmente existentes, ou fundo de compensação.”

A autora prossegue dizendo que no Brasil o ICMS é sujeito ao princípio de tributação única no estado de origem (com utilização de alíquotas interestaduais diferenciadas como mecanismo de repartição de receita entre o estado remetente e o estado adquirente) e a comunidade européia adota o princípio de destino. Defende a sistemática brasileira do “princípio do estado de origem” e considera inconveniente a “tributação no destino”, que contrariaria o princípio da integração de mercado, contido na CF/88.

Chamamos a atenção para o fato de que a autora emprega as expressões “cobrar, tributar e princípio (de origem e de destino)” de modo análogo ao seu emprego na UE, mas consideramos que no Brasil, conforme referimos, mais ainda para os propósitos deste estudo, é sempre necessário fazer uma distinção terminológica e conceitual para que seja possível visualizar as alternativas que podem ser adotadas.

Então, no Brasil, quando se tratar destes princípios (origem e destino), deve-se levar em conta também quem é o titular do produto da arrecadação, independentemente de **quem** (sujeito ativo da obrigação tributária) faz a cobrança e **onde** ela é feita. Particularmente para o caso deste

trabalho, a diferenciação é ainda mais crucial, porque o principal imposto sobre o valor agregado, o ICMS, é de competência estadual, de modo que o princípio jurisdicional origem-destino está presente tanto nas relações com o exterior quanto nas interestaduais. Para o Brasil (também para outros países) esclarecer do que é que está falando é necessário para não induzir a raciocínio de que a única alternativa para alcançar o princípio de destino residiria na adoção de imunidade, isenção ou alíquota zero nas exportações para outros países/estados, tal qual o modelo vigente para o ICMS nas exportações para o exterior e na UE em relação às transações intermembros.

Tributar e cobrar na origem ou no destino remete ao titular da competência tributária, o sujeito ativo, matéria afeta ao direito tributário. É raro, mas não impossível, que o sujeito ativo delegue a cobrança para outro Ente Político. Mas em geral o próprio titular da competência tributária é o que cobra o tributo. Mas o sujeito ativo (por ex., o estado que detém a competência tributária do ICMS) pode legislar de modo que o seu sujeito passivo cumpra uma regra que acordou com o sujeito ativo de outro estado (outro território, outra jurisdição). O contribuinte assim, se subordina a uma norma de seu estado, que, entretanto, estabelece uma obrigação tributária a ser cumprida junto a uma outra jurisdição. Nesta hipótese se estará diante de um acordo entre dois sujeitos ativos (por ex., através de Convênio no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ) ou mesmo em norma que esteja prevista em mandato constitucional, estabelecendo critérios espaciais diversos quanto à obrigação tributária, de modo que ela possa ser cumprida pelo contribuinte tanto para com o sujeito ativo de sua jurisdição como para com os sujeitos ativos de outras jurisdições, em que os sujeitos ativos, p.e., elegem o estado de origem ou de destino no critério espacial na norma de incidência tributária.

Feito isto, deve ser esclarecido quanto ao princípio de atribuição de receita, ao titular do produto da arrecadação, à repartição do produto da arrecadação, se pertencente ao estado de origem, de destino ou a ambos. Vê-se, portanto, que disto podem resultar várias análises combinatórias, vários modelos alternativos, com diferentes implicações, vantagens e desvantagens.

Como explicamos, princípios de tributação e cobrança de origem e de destino estão afetos ao tema do direito tributário. Já o tema do direito financeiro comporta a leitura da escolha do legislador em relação à atribuição de receita, ou à repartição do produto da arrecadação. Se a escolha residir na forma atualmente em vigor no Brasil para o ICMS, veremos uma alternativa

afeta apenas ao direito tributário, pois é ao sujeito passivo (o contribuinte), o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária que foi atribuída uma obrigação tributária (alíquotas interestaduais diferenciadas) que acaba por resultar em uma repartição de receita entre o estado de origem e o de destino. A alternativa da UE também é afeta ao direito tributário, na medida em que o princípio de destino para o IVA é operado mediante adoção de alíquota zero nas saídas para os Estados-membros da comunidade.

Princípio de origem ou de destino é tema afeto ao direito financeiro quando a atribuição de receita ao titular do produto da arrecadação requer mecanismo que não diz respeito à relação jurídica obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Na Alemanha, nas relações de troca entre os *länder* vigora sistemática que remete ao direito financeiro na medida em que a competência legislativa do IVA é federal, a administração tributária (cobrança e fiscalização) é dos *länder*, a cobrança é feita integralmente no estado de origem, e é adotado um complexo mecanismo de repartição do produto da arrecadação, não apenas entre os *länder*, mas também com a união e os municípios.

#### 2.5.6 Implicações da ‘Globalização’ Quanto aos Princípios de Origem e de Destino

Razões econômicas levaram a nova ordem econômica global a adotar o princípio de tributação do país de destino, a desonerar as exportações e a tributar as importações, como forma adequada para obter neutralidade nas relações internacionais de comércio. O Brasil é signatário destes acordos internacionais.

Todavia, em inexistindo ajuste fiscal de fronteiras, quanto mais integrado for o mercado ou, ainda, em havendo cooperação e confiança entre os integrantes da comunidade, pode ser preferível, no que diz respeito à operacionalidade, tributar e cobrar na origem e atribuir o produto da arrecadação, no todo ou em parte, ao estado de destino, o que pode ser feito mediante mais de um mecanismo, conforme referido. Todavia, problemas podem surgir quando se tem um princípio nas relações internacionais (no caso, princípio de destino) e outro princípio nas relações interestaduais. Há implicações em conciliar política econômica externa com política econômica interna utilizando princípios diferentes de tributação, qual seja: nas relações com o exterior, por



inexorável, adota-se o princípio de destino (integralmente no ICMS a partir da LC 87/96 que desonerou as exportações) e nas relações interestaduais o princípio de origem restrita.

Um exemplo ilustrativo contribui para visualizar a distorção que a adoção de princípios distintos entre as relações internacionais (princípio de destino) e as interestaduais (princípio de origem restrita) provoca no Brasil. Vamos fazê-lo com uma pergunta: é exequível economicamente pressupor que o Estado do Paraná possa suportar créditos de ICMS decorrentes de aquisição de insumos advindos de outros estados (p.e., soja grão) sem a ocorrência de débitos de ICMS nas saídas subseqüentes para o exterior, posto que são imunes (p.e., farelo de soja)?

É, portanto, a realidade econômica de uma escolha que já foi feita a nível global que estaria a impor a adoção do princípio de destino na sistemática do ICMS no Brasil, independente da escolha que venha a ser feita no plano operacional, relativamente ao local de tributação e cobrança. É possível, no todo (todas as operações) ou em parte (apenas as operações interestaduais) cobrar o imposto na origem e atribuir a titularidade da receita ao estado de destino, também integral ou parcialmente.

Na UE praticamente não está mais em discussão a quem deve pertencer a arrecadação, pois ela é do EM de destino. O que a comunidade estuda é a possibilidade de tributar e cobrar na origem e não mais no destino, para integrar o mercado, facilitar a administração e reduzir a sonegação. A dificuldade lá, como aqui no Brasil, reside em qual mecanismo operacional adotar para atribuir o produto da arrecadação, respectivamente, ao EM e estado de destino. Ainda que alguns países da UE defendam o princípio de origem restrita para a comunidade, ou seja, que o titular da receita seja o EM de origem, são posições isoladas.

Despertou interesse na UE o modelo originalmente idealizado por VARSANO (1995) para o caso brasileiro, e que integrou a redação da PEC 175/95 aprovada na Comissão de Reforma Tributária do Congresso em outubro de 1999. VARSANO chamou o imposto que propôs de ‘ICMS partilhado’, com mecanismo operacional popularmente denominado ‘barquinho’. FENOCHIETTO e PESSINO (2000) empregaram terminologia similar: ‘IVA compartilhado’ para técnica análoga que estes autores propuseram para a Argentina. MCLURE (1999) estudou e divulgou intensamente o modelo, chamando-o de IVA Compensável ou *Compensating Value Added Tax* - CVAT como alternativa viável para a UE, onde um ‘consórcio’ faria as vezes da união no Brasil no que diz respeito à cobrança das operações internacionais

para, de forma automática, operacionalizar o princípio de destino. Estes modelos alternativos são analisados na seção 4.3.

## 2.6. TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EM FEDERAÇÕES – ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E DISPUTA PELA “BASE CONSUMO”

Comentamos na introdução desta dissertação que uma ordem importante de questões relacionada à atribuição de competências tributárias e de encargos em federações reside em uma incompatibilidade entre os tributos que podem ser atribuídos à competência tributária de esferas subnacionais de governo, sem provocar graves distorções na economia, e as necessidades de gastos destes governos, no plano da divisão de encargos, pois esferas subnacionais são responsáveis por prover importantes serviços públicos, nas áreas de educação, saúde, segurança, serviços de infra-estrutura, etc.. Esta diferença entre a expansão das despesas públicas nos governos locais e a sua capacidade de arrecadação é maior nos países de organização federativa e acirra os conflitos entre as partes.

Nesta seção, então, se analisam as dificuldades inerentes à atribuição de competências tributárias em sistemas federativos, com ênfase à tributação dos bens e serviços e à disputa por esta base, noticiando a respeito da visão recente na literatura internacional. Estas questões são úteis para o estudo na medida em que procuramos soluções adequadas que permitam que os governos subnacionais detenham uma fonte própria relevante de recursos.

Assim, as federações sempre precisam enfrentar o dilema que envolve o *trade-off* centralização *versus* descentralização, competências tributárias próprias *versus* participação em tributos centralizados, autonomia *versus* neutralidade (harmonização e coordenação). Para VIOL (2000, p.5)

Os argumentos a favor do Estado centralizado são a maior coerência e eficiência das políticas macroeconômicas e redistributivas, os ganhos de escala na produção de bens e serviços públicos e a harmonização fiscal entre os diversos níveis governamentais. Por outro lado, especialmente no que se refere às responsabilidades de gastos, a literatura econômica tem mostrado que a descentralização pode significar importantes ganhos de eficiência e bem-estar. Isso porque os governos locais estão mais próximos dos cidadãos e podem mais facilmente captar suas demandas por serviços públicos, melhorando a alocação de recursos, além de permitir uma maior participação democrática nas decisões governamentais.

Nos termos colocados por ARAUJO (1999, p.29), é necessário conciliar “... a necessidade de arrecadar com a imposição de tributos que: (i) não afetem as decisões de produção e a alocação privada de recursos em função de motivos essencialmente tributários, assim como a competitividade dos produtos domésticos nos mercados interno e externo; (ii) representem baixos custos administrativos para o fisco e contribuintes e, ao mesmo tempo, uma fonte estável de recursos para o Estado; e (iii) contenham o maior grau possível de equidade.”

As competências tributárias encontram-se no campo do direito tributário e a repartição de receitas no campo do direito financeiro<sup>69</sup>. Ambas comportam uma leitura vertical (entre esferas de governo) e horizontal (entre um mesmo nível de governo). Mais relevante para o objeto deste estudo é como lidar com a atribuição de competência para a tributação de bens e serviços em federações, de uma ótica vertical (união e estados)<sup>70</sup> e horizontal (os estados entre si).

### 2.6.1 A Visão Tradicional de Musgrave

A visão tradicional preconiza que governos subnacionais não devem ser responsáveis pelas funções de estabilização macroeconômica e redistribuição de renda. MCLURE (1998a, p.4) considera “... restrições conceitualmente relevantes na atribuição de impostos, [pois há] necessidade de se evitar a exportação de impostos e as distorções na localização da atividade econômica induzidas pela tributação.” O autor está se referindo à visão tradicional de MUSGRAVE (1983), que sugere alguns princípios para a repartição de receita tributária entre níveis de governo e que está relacionada com três grandes grupos de funções que exercem: estabilização macroeconômica (manutenção do nível de emprego e da estabilidade dos preços); redistribuição de renda (distribuição mais equitativa de renda); e alocação de recursos (financiamento e oferta de bens e serviços públicos).

É adequado que as duas primeiras funções sejam atribuídas ao governo central e que a terceira seja realizada por mais de um nível de governo. Em decorrência, MUSGRAVE extrai as

---

<sup>69</sup> Em que pese a importância e a necessidade de existência de mecanismos de equalização, de transferências intergovernamentais para complementar as receitas próprias, o assunto não é aprofundado neste estudo.

<sup>70</sup> Este tópico é focado nas esferas federal e estadual de governo. Há que se considerar que a disputa pela tributação do consumo de bens e serviços pode incluir também os governos municipais.

competências tributárias afinadas com tais funções. Genericamente os impostos progressivos e de caráter redistributivo, assim como os impostos relacionados à função de estabilização, devem ser de competência federal (como é o caso do imposto de renda). Os impostos sobre o consumo podem ser adequados para os estados. Impostos sobre propriedade são mais apropriados às esferas subnacionais, especialmente a local (municipal).

A função de estabilização macroeconômica em geral é entregue ao governo central. Isto porque a política macroeconômica subnacional é limitada por seu pequeno poder de contrair dívida e nenhum para emitir moeda. Os impostos mais freqüentemente considerados como sendo aqueles que têm os efeitos estabilizadores mais poderosos são o imposto de renda das empresas e o imposto de renda progressivo sobre pessoas físicas. Isso quer dizer que esses dois impostos deveriam ser atribuídos ao governo central. Governos subnacionais deveriam contar com fontes de receitas relativamente insensíveis às condições macroeconômicas. Dentre elas estão os tributos sobre o consumo, como os impostos gerais sobre vendas, os impostos seletivos e os impostos sobre a propriedade.

A função de redistribuição em geral também é atribuída principalmente à esfera central de governo. Isto reforça a atribuição do imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto de renda progressivo da pessoa física ao governo central.

A função alocativa no sistema tripartite de Musgrave engloba a prestação e o financiamento dos serviços públicos. Na medida do possível, os serviços prestados pelo governo devem ser financiados por receitas de serviços cobrados do usuário e por taxas, pois isto incentiva um emprego responsável dos recursos econômicos nacionais. Tanto quanto possível e no que se refere à equidade, os tributos devem refletir os custos e os benefícios de serviços públicos.

### 2.6.2 A Visão Recente de Bird

Como dissemos, o modelo tradicional preconiza que tributo tipo IVA deve ser de competência do governo federal, para evitar distorções econômicas, tais como a guerra fiscal. BIRD (1999) lembra que o Brasil era a única exceção e usualmente tido como um péssimo

exemplo que prova o argumento de que o IVA foi inicialmente cobrado somente como um imposto federal em todos os países.

O autor parte de três princípios fundamentais a serem seguidos em qualquer jurisdição: a) equilíbrio orçamentário; b) vínculo entre competência tributária e competência no dispêndio, de modo a induzir à responsabilidade fiscal; c) minimização das distorções na alocação de recursos causadas pelo sistema tributário subnacional. O autor privilegia receitas próprias a mecanismos de transferências tributárias intergovernamentais, para o financiamento do gasto. Observa que em economias em desenvolvimento, onde é muito estreita a possibilidade de arrecadação de um adicional estadual de imposto de renda federal, é defensável que um imposto sobre o valor adicionado seja a principal fonte de receitas de governos estaduais, todavia através do que o autor caracteriza como um sistema de ‘IVA dual’<sup>71</sup> (uma alíquota federal e outra estadual incidentes sobre a mesma base).

Trata-se de uma inovação em relação à literatura tradicional, preconizada no passado por este mesmo autor, e como é o caso de Musgrave, em vários trabalhos. Até meados da década de 1990 considerava-se que o IVA deveria ser sempre de competência exclusiva do governo central, também chamada de solução centralizada, para “*save the states from themselves*” (OATES e SCHWAB, 1988, p.356), pois a descentralização acarretaria custos substanciais para a federação. Casos como o ICMS, no Brasil, nunca foram recomendados.

BIRD considera que o IVA subnacional, quando concilia o princípio de destino nas transações interestaduais (quanto à alocação de receita) com o imposto cobrado na origem através de uma alíquota federal especial que substitui a Estadual, é perfeitamente viável e pode tornar-se a mais importante fonte de receita subnacional em pelo menos alguns grandes países com sistema federativo forte, mas com administração tributária débil.<sup>72</sup>

O autor critica a visão convencional de competência tributária, dizendo que ela não corresponde à prática existente em países federados. Considera que sistemas que enfatizam

---

<sup>71</sup> O IVA Dual será analisado no tópico 4.3.3.

<sup>72</sup> No item 4.3.3 é analisado o modelo a que Bird se refere. No que diz respeito ao ICMS, não concordamos com o autor de que a **administração** tributária seja débil, ao contrário. No Brasil os Estados estão bem aparelhados e experientes em IVA. Os esforços em melhoria na administração tributária foram significativos a partir da segunda metade da década de 90. As distorções existentes no ICMS e que são abordadas neste estudo dizem respeito à forma como o federalismo fiscal é operado no Brasil, à falta de cooperação e coordenação, às disputas de poder político e para atração de empreendimentos. São problemas graves, mas que não devem ser confundidos com debilidade na administração tributária.

transferências intergovernamentais só deveriam ser preponderantemente utilizados quando existem externalidades positivas sobre o Estado B decorrentes da oferta de bem público no Estado A e quando se deseja assegurar um padrão nacional mínimo da oferta de determinado bem público. Informa que a centralização de competências tributárias, combinada com tendência recente à descentralização crescente dos gastos, tem exigido aumento das transferências fiscais intergovernamentais, o que facilita comportamento irresponsável por alguns governos subnacionais.

O autor considera que a divisão tradicional de competências tributárias gera desequilíbrio entre gasto e receita nas unidades subnacionais, os quais são em grande parte resolvidos com sistemas de transferências da união para os estados e municípios. Mas a partir de uma tendência maior à descentralização, municípios pelo mundo afora, não são mais meros varredores de rua e coletores de lixo, ao contrário, governos subnacionais são responsáveis por serviços sociais caros, de modo que a pressão sobre as receitas subnacionais tem aumentado, então o modelo convencional tem menores chances de produzir resultados sustentáveis.

O autor oferece outros dois princípios para contrapor a visão tradicional de competências tributárias: a) governos subnacionais precisam controlar suas receitas de modo a facilitar controle de gastos efetivamente descentralizado; b) controle simplesmente exige que eles possam afetar o volume de suas receitas próprias na margem, em particular através da escolha de suas alíquotas, por meios que os façam publicamente responsáveis pelas consequências de suas ações.

Assim, os tributos subnacionais devem primeiro permitir arrecadação suficiente para que as unidades subnacionais mais ricas sejam financeiramente autônomas. Segundo, impor responsabilidade fiscal, na margem, aos governos subnacionais. Qualquer transferência da união por razões de equalização regional deve ser de caráter marginal, e não, como geralmente acontece, pertencer à própria lógica do sistema. O autor então defende a tributação do IVA como principal fonte de receita estadual, particularmente em países em desenvolvimento, onde uma maior desigualdade de renda reduz o poder arrecadatório de uma sobretaxa estadual à alíquota do imposto de renda federal. As alternativas (imposto sobre propriedade, imposto de renda estadual, taxas por utilização de serviços, contribuição sobre folha salarial e impostos específicos) são rejeitadas ora por baixa ‘produtividade fiscal’, ora por incorrerem em grandes distorções na alocação de recursos.

### 2.6.3 A Visão de Mclure

MCLURE (1998a) chama de “o problema da distribuição de competências tributárias em contextos federativos” a descentralização e a autonomia fiscal para esferas subnacionais, quais fontes de receitas podem e devem ser atribuídas a estas esferas e como.

A descentralização permite que a população tenha maior influência nas decisões de governo que afetam sua vida. Trata-se de uma estratégia destinada a aumentar o poder político local. Para que ela ocorra, o autor preconiza que “os governos subnacionais devem deter o controle de suas próprias fontes de receitas (...). A questão então é quais fontes podem e devem ser atribuídas às esferas subnacionais de governo e de que forma essa atribuição pode produzir efeitos. A esse conjunto de indagações costuma-se chamar ‘o problema da atribuição de impostos’ (p.2)”.

Quanto aos benefícios econômicos da atribuição de impostos, o autor explora o princípio do benefício, para que seja estimulado um controle maior da população sobre as despesas públicas. Assim, em primeiro lugar, é recomendado que os bens e serviços públicos sejam financiados mediante a cobrança direta ao usuário, como é possível com as taxas e as contribuições.

A cada esfera de governo deve-se atribuir impostos que sejam relativos aos benefícios decorrentes de seus gastos. Dessa forma, a correta atribuição de impostos por benefício depende da distribuição das funções de despesas. O governo central deve se responsabilizar por despesas cujos benefícios se estendem para além das fronteiras subnacionais ou que são caracterizadas por economias de escala que a esfera subnacional não consegue obter. Governos subnacionais estão no papel certo ao fornecer bens e serviços caracterizados por pequenas economias de escala, cujos benefícios transbordam dentro de estreitos limites para outras jurisdições (p.8).

O autor adverte e analisa que há uma dimensão política na questão, que não pode ser ignorada, pois os benefícios políticos da atribuição de tributos devem ser percebidos. Um deles é a soberania subnacional. “Uma atribuição racional de competências tributárias ajuda a dar, a cada esfera de governo, controle sobre seu destino fiscal (p.9)” embora isto não seja o suficiente, pois um sistema racional também tem outros aspectos desejáveis, a atribuição de impostos deve apresentar as seguintes características:

- a) os governos subnacionais devem dispor de receitas próprias para financiar os serviços que oferecem (é relevante que se leve em conta que o autor considera que impostos repartidos e adicionais de impostos de competência de esfera mais alta de governo podem ser vistos como receitas próprias);
- b) os governos subnacionais devem dispor de receitas marginais, que são receitas próprias cujo volume possam controlar. Em relação a este ponto o autor demonstra a importância que dá para a autonomia em fixar alíquotas. “Os residentes de jurisdições subnacionais só podem escolher o volume de serviços públicos que querem receber, se puderem optar por pagar impostos mais altos ou mais baixos. Um pré-requisito importante para o exercício da autonomia fiscal subnacional é, portanto, a capacidade de fixar alíquotas (p.10)”;
- c) o princípio da subsidiariedade<sup>73</sup> deve ser aplicado à tributação, isto é, sempre que possível “... um dado tributo deve ser atribuído à esfera mais baixa de governo que possa implementá-lo (...) sem que seja inadequado. Esse princípio é importante, uma vez que governos subnacionais têm dificuldade para implementar muitos tributos, mas as esferas mais altas de governo podem instituir quase qualquer imposto que uma esfera mais baixa de governo também possa (p.10)”.

Há uma dificuldade quando gastos públicos geram ‘benefícios generalizados’, então não podem ser diretamente associados a tributos cobrados dos beneficiários. Mas é possível que tais funções públicas sejam vinculados de modo genérico a impostos. Impostos gerais sobre vendas são “... adequados para o financiamento de benefícios oferecidos tanto pelo governo central quanto pelos subnacionais (p.16)”. Um raciocínio *a priori* sugere que o consumo (renda gasta) está provavelmente mais relacionado com os benefícios de gastos públicos do que com a produção (ingresso de renda). “As implicações desse raciocínio com relação a benefícios generalizados de serviços públicos para o problema da atribuição de impostos são claras: (...) impostos de vendas cobrados no destino (consumo) são melhores do que aqueles cobrados na origem (produção) (p.12)”.<sup>74</sup> O imposto sobre o valor agregado incide quase que universalmente

---

<sup>73</sup> De acordo com o princípio da subsidiariedade, o que puder ser exercido de forma eficiente e eficaz pelo poder local deve ser atribuído ao município; o governo estadual deve exercer o que não puder ser solucionado no plano local; e o que não for passível de solução na esfera estadual deve ser de responsabilidade do governo federal.

<sup>74</sup> Vimos nos tópicos 2.5.4 e 2.5.5 que cobrar IVA na origem não significa que o produto da arrecadação pertença ao local de origem, mas sim que pode ser atribuído, no todo ou em parte, ao local de consumo dos bens e serviços.



sobre o comércio internacional segundo o princípio do destino. Isso se realiza mediante “ajustamentos fiscais de fronteiras”, conforme temos referido ao longo deste estudo.

MCLURE (1998a) analisa os obstáculos enfrentados para a atribuir impostos e as circunstâncias em que a competência subnacional é desaconselhada. “Talvez o melhor exemplo dessas atribuições (além da responsabilidade subnacional por estabilização macroeconômica e redistribuição de renda) seja a utilização de tributos, por parte dos governos subnacionais, que são exportados para residentes de outras jurisdições ou que interferem com o comércio internacional (p.13)”. O autor enfatiza a necessidade de evitar a exportação de tributos e distorções nas decisões locais. Impostos com grande chance de serem exportados não deveriam ser atribuídos a governos subnacionais: “Exportar imposto é injusto e incentiva a superexpansão do setor público subnacional às custas dos não-residentes (p.13)”. Também é necessário evitar distorções na localização geográfica da atividade econômica (p.e., de comércio e investimento).

Do ponto de vista da soberania fiscal subnacional, **a competência para fixar alíquotas claramente é o aspecto mais importante** [grifo nosso]; é ela que permite aos governos subnacionais decidir pela quantidade e qualidade dos serviços públicos. Governos subnacionais claramente não podem ter total discricionariedade na escolha dos impostos que irão cobrar; por exemplo, não deveriam estar autorizados a cobrar direitos de importação no comércio internacional ou no **comércio entre jurisdições subnacionais**, [grifo nosso] nem a impor tributos que provavelmente possam, em boa parte, ser exportados. Excessiva liberdade dos governos subnacionais para escolher bases tributárias e a administração dos impostos pode gerar uma complexidade inaceitável e custos administrativos, assim como iniquidades e distorções na alocação dos recursos (p.22).

Algumas atribuições de impostos a governos subnacionais não são facilmente administradas, e os impostos sobre o valor adicionado exclusivos de governos subnacionais são um exemplo. O autor não considera que seja necessário atribuir a uma única esfera de governo a competência tributária “... desde que a atribuição para mais de uma esfera possa ser feita de maneira a não causar iniquidade, distorções econômicas, dificuldades administrativas ou de cumprimento da obrigação tributária que sejam inaceitáveis (p.15)”. ARAUJO (1999, p.26) interpreta MCLURE:

Assim, embora por um lado seja recomendável que certos tributos sejam de competência legislativa do governo central, quando as unidades subnacionais ofertam bens e serviços que geram ‘benefícios generalizados’, dependendo do caso, não há como evitar que as mesmas também tenham participação em

determinadas fontes de recursos. Isto significa que as discussões acerca da distribuição de competências tributárias não devem ser interpretadas como a necessidade de definição de quais bases deveriam ser exploradas por um único nível de governo. O importante é que esta distribuição seja feita de maneira a não causar iniquidade, distorções econômicas, dificuldades administrativas e de cumprimento da dívida tributária que não sejam aceitáveis. Disso decorre então a necessidade de escolher um modelo de atribuição de competências tributárias.

#### 2.6.4 Uma Tipologia Para a Atribuição de Receitas

Com base nas questões que foram analisadas ARAUJO (1999) apresenta um padrão para classificar a divisão de competências tributárias em federações<sup>75</sup>: competência exclusiva; e/ou repartição de uma base de incidência, que pode tanto ser de competência concorrente, competência partilhada ou partilha tributária.

Na **competência exclusiva** apenas uma esfera de governo (geralmente o governo central) explora determinada base contributiva; é o caso dos impostos regulatórios (que não tem por finalidade produzir receitas).

Na **competência concorrente** mais que uma esfera de governo tributa de modo independente determinada base de incidência. O grau de autonomia de cada um varia de acordo com a liberdade para legislar, definir bases de cálculos, alíquotas e administração tributária. Se não houver coordenação vertical e horizontal surgem problemas, inconsistências, duplicidade de esforços, sobreposição de tributos e complexidade administrativa para o fisco e os contribuintes. Esses problemas devem ser evitados com “... imposição, quer por um nível superior de governo ou pelas próprias unidades subnacionais, de regras gerais de política fiscal e de administração financeira que assegurem a necessária harmonização dos procedimentos administrativos e legislativos referentes aos tributos cobrados por distintas esferas de governo (p.27)”.

MCLURE (1998 a) explora uma variação à competência tributária concorrente, que reside em atribuir competência a esferas subnacionais para impor **adicionais a tributo(s) de competência de instância superior de governo**. Nesta modalidade a autonomia fiscal não decorre de competência legislativa, mas sim de administração e fixação de alíquota do adicional.

---

<sup>75</sup> Este tópico é baseado em ARAUJO (1999, p. 26 a 30).

... sem as iniquidades, distorções, complexidades e problemas administrativos e de cumprimento da obrigação tributária (...) uma esfera mais alta de governo determina a base tributável e arrecada tanto seu próprio imposto como os adicionais fixados pelos governos subnacionais. Dada sua **competência para estabelecer as alíquotas da sobretaxa** [grifo nosso], os governos subnacionais retêm o atributo mais importante de soberania fiscal em matéria tributária; são menos importantes a capacidade de definir a base tributável e de administrar os impostos. (...) As sobretaxas subnacionais parecem ser, em muitos países, a forma mais apropriada de conferir a esses governos receitas marginais próprias (...) Sobretaxas garantem quase tanto a autonomia fiscal quanto a tributação independente, mas são muito mais simples. Elas garantem muito mais autonomia que a repartição de impostos, e são quase nada mais complicadas (p.23).

Segundo ARAUJO (1999, p. 29) “... A diferença reside no fato de que, a despeito destas instâncias terem participação na definição da repartição vertical de recursos, a receita coletada em cada jurisdição pode ser afetada por decisões tomadas unilateralmente pela esfera federal, pois as características básicas do tributo, por definição, não são conjuntamente estabelecidas.” Ou seja, a esfera subnacional não legisla sobre o tributo, ainda que possa definir alíquotas.

Na **partilha tributária** apenas uma esfera (em geral o governo central) detém a competência tributária integral (legislativa e administrativa) e o produto da arrecadação é partilhado com uma ou mais esferas de governo, segundo critérios pré-estabelecidos. A autonomia restringe-se à alocação no gasto, mas nem mesmo isso ocorre caso a transferência seja previamente ‘vinculada’ a gasto específico. Ainda que com restrições à autonomia, trata-se de relevante e indispensável instrumento de equalização em países com diferenças significativas no grau de desenvolvimento econômico, bem como quando, mesmo com importante fonte de recurso próprio, os encargos superam as receitas. Para ARAUJO (1999, p.27)

Uma vez que a partilha tributária supõe centralização da legislação sobre um dado tributo, este modelo tem a vantagem de evitar os problemas de coordenação vertical e horizontal que podem existir quando a competência é estabelecida de modo concorrente. Por outro lado, implica em certo grau de **comprometimento da autonomia** [grifo nosso] das unidades subnacionais. (...) se a partilha é regida por regras constitucionais estáveis e critérios transparentes, previamente negociados entre as partes envolvidas, e os recursos subnacionais são repassados de forma automática, as transferências podem ser consideradas uma importante fonte de receita própria.

A **partilha de competência** encontra-se em um nível intermediário entre a competência concorrente e a partilha tributária. Mais que uma esfera de governo exploram uma mesma base de cálculo, a legislação é uniforme a nível nacional, inclusive as alíquotas. A autonomia reside na administração tributária (p.e., fiscalização e arrecadação). Como não poderia deixar de ser, menos autonomia para obter mais harmonização horizontal e vertical do que aquela que pode ser obtida

com modelo de competência concorrente. Uma diferença em relação ao modelo de partilha tributária é que a partilha de competência em geral pressupõe que o tributo seja legislado conjuntamente.

As alternativas não são excludentes nas diferem quanto ao grau de autonomia que permitem às instâncias subnacionais. MCLURE relaciona o grau de autonomia à possibilidade para fixar alíquotas. No Brasil, o federalismo é bastante vinculado também à autonomia para legislar sobre o tributo. Conforme bem colocado por ARAUJO (1999, p.29)

... esta opção está condicionada, dentre outros elementos, pela forma como se estruturam as relações federativas de cada país e relaciona-se com a natureza do tributo cuja competência poderia ser atribuída a estas esferas de governo sem maior comprometimento de princípios tidos como básicos quando da concepção de um determinado sistema tributário. (...) a questão não é trivial, pois, se, por um lado, a autonomia é importante na definição dos critérios de repartição de recursos, por outro lado, é fundamental que não provoque desequilíbrio nas contas públicas e tenha impactos negativos sobre a estrutura produtiva e o nível de atividade. Este é justamente o problema da distribuição de recursos tributários em países federados.

Podemos concluir este tópico lembrando que a tendência dos Estados democráticos é por governos descentralizados, de modo que as recomendações da teoria clássica não conseguem fornecer receitas próprias compatíveis com os encargos dos governos subnacionais. Na federação brasileira os governos estaduais e municipais desfrutam de poderes e grau de autonomia de difícil senão impossível reversão. Resta, portanto, empreender esforços em busca de um grau maior de harmonização tributária, tanto vertical quanto horizontal, entendida como uma convergência dos diferentes sistemas tributários ou do nível de tributação, sendo inevitável algum comprometimento do grau de autonomia dos governos subnacionais.

### **3 ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO**

#### **3.1 INTRODUÇÃO E CONTEXTO NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Como temos referido neste estudo, há diversas espécies tributárias sobre os bens e serviços no Sistema Tributário Nacional Brasileiro - STN, com atribuição de competência às três esferas de governo. Apenas o ICMS será analisado, pois é em relação a ele que a problemática das operações interestaduais, objeto deste estudo, diz respeito. Mas para contextualizar a incidência do ICMS, os demais tributos são comentados brevemente nesta seção.

Dissemos na introdução deste estudo que no Brasil se abusa da base tributária contributiva do consumo de bens e serviços. No STN encontramos tanto tributos cumulativos como não-cumulativos, apesar dos recentes aperfeiçoamentos na tributação do PIS e da COFINS, que são contribuições sociais e a rigor não estão classificadas no capítulo tributário nacional da CF/88, mas sim no capítulo da seguridade social. Há uma variedade de impostos e contribuições sobre bens e serviços, com competências tributárias atribuídas às três esferas de governo, os Entes Políticos da República Federativa do Brasil, de forma fragmentada e até mesmo sobreposta. Impostos tipo IVA, em maior ou menor extensão, já são quatro: IPI, ICMS, COFINS, PIS.

Atualmente tem-se os seguintes tributos bens e serviços. No âmbito do governofederal:

- os impostos monofásicos, regulatórios sobre o comércio exterior: Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II e Imposto Sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- o imposto plurifásico, regulatório: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- o imposto plurifásico não-cumulativo da atividade industrial: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- as contribuições plurifásicas não-cumulativas: Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

- a contribuição plurifásica cumulativa: Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira - CPMF<sup>76</sup>;
- a contribuição monofásica, de intervenção no domínio econômico: CIDE<sup>77</sup> – combustíveis.

No âmbito dos governos estaduais há o imposto plurifásico não-cumulativo: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

No âmbito dos governos municipais tem-se:

- o imposto plurifásico cumulativo: Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS;
- a contribuição monofásica para o custeio da iluminação pública.

A tributação dos bens e serviços no Brasil em 2004 atingiu 17,88% do Produto Interno Bruto, que é a carga ou pressão tributária, conforme se observa na tabela a seguir.

TABELA 7 - TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL EM 2004

| DESCRIÇÃO DOS TRIBUTOS               | CARGA TRIBUTÁRIA - EM % DO PIB | TIPO DE TRIBUTO            | NATUREZA JURÍDICA | COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA |
|--------------------------------------|--------------------------------|----------------------------|-------------------|------------------------|
| Imposto de Importação                | 0,52%                          | monofásico                 | imposto           | federal                |
| Imposto de Exportação                | ...                            | monofásico                 | imposto           | federal                |
| IPI                                  | 1,29%                          | plurifásico não-cumulativo | imposto           | federal                |
| COFINS                               | 4,33%                          | plurifásica não-cumulativa | contribuição      | federal                |
| PIS/PASEP                            | 1,10%                          | plurifásica não-cumulativa | contribuição      | federal                |
| IOF                                  | 0,30%                          | plurifásico cumulativo     | imposto           | federal                |
| CPMF                                 | 1,49%                          | plurifásica cumulativa     | contribuição      | federal                |
| CIDE - Combustíveis                  | 0,43%                          | monofásica                 | contribuição      | federal                |
| ICMS                                 | 7,82%                          | plurifásico não-cumulativo | imposto           | estadual               |
| ISS (1)                              | 0,60%                          | plurifásico cumulativo     | imposto           | municipal              |
| Contr. p/ custeio iluminação pública | ...                            | monofásica                 | contribuição      | municipal              |

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal e CONFAZ; IBGE

NOTAS:

A carga tributária foi calculada pela autora deste trabalho. Foi utilizado o valor do PIB de R\$ 1.769.201 milhões. Algumas classificações consideram o II e o IE impostos regulatórios sobre o comércio exterior; mesmo assim eles incidem sobre bens e serviços, embora no caso do IE se deva observar que é repassado para os consumidores do "resto do mundo".

(1) Carga tributária de 2003.

<sup>76</sup> Consta no ADCT da CF/88.

<sup>77</sup> Consta no capítulo dos princípios gerais da atividade econômica da CF/88.

Pode-se apontar pelo menos três fatores que levaram o governo federal a deteriorar a qualidade do sistema tributário: a necessidade de atender às novas responsabilidades no campo social criadas pela CF/88, forçando o governo federal a criar contribuições específicas para estas finalidades; o aumento dos fundos constitucionais, que restringiu a possibilidade de utilizar os impostos tradicionais para o atendimento da seguridade e assistência social; a crise financeira do setor público, que já se fazia sentir em 1988, e que não foi devidamente levada em conta pelos constituintes.

No que diz respeito ao ICM e ICMS, com o advento da EC nº 18, de 1º/12/65 à Constituição de 1946, foi atribuída aos estados a competência impositiva sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Surgiu, assim, o ICM, imposto plurifásico, não-cumulativo, substituindo o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), de natureza cumulativa. O ICM foi inspirado em imposto do tipo IVA, tipicamente nacional, existente na ocasião apenas na França e Costa do Marfim, mas o Brasil foi o primeiro que instituiu este tipo de tributo até o estágio do comércio varejista, a ‘venda a retalho’ para os portugueses.

No Brasil os estados estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias (IVC); a união, a produção de mercadorias industrializadas (Imposto de Consumo), a energia elétrica, os minerais, os combustíveis e lubrificantes (Impostos Únicos); e os municípios os serviços (indústrias e profissões). Em um país com três níveis de governo a autonomia federativa prevaleceu, bem como a necessidade de aumentar as receitas para estancar o déficit público então existente, atrapalhando a chance de uma reforma mais modernizante. Ao invés de adotar apenas um imposto com ampla base de incidência, do tipo IVA, a opção foi pela fragmentação da tributação dos bens e serviços em razão das competências tributárias pré-existentes. A reforma de 1965/67 criou:

- a) na competência da união: IPI, IOF, Impostos Únicos (Imposto Sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos, Imposto Sobre Energia Elétrica e Imposto Sobre Minerais do País) e Imposto Sobre Serviços de Transportes e Comunicações<sup>78</sup>;
- b) na competência dos estados o ICMS;
- c) na competência dos municípios o ISS.

---

<sup>78</sup> Separados em Imposto Sobre Serviços de Transportes e Imposto Sobre Serviços de Comunicações pela EC nº 27/85.

Dois destes impostos do tipo IVA (ICM e IPI). É que foi constatado que apenas com várias bases de incidências seria possível não apenas manter como também aumentar a arrecadação. A modernização do sistema foi feita no sentido de eliminar as incidências plurifásicas cumulativas, mantendo as ‘cumulatividades’ que decorrem da incidência de uns impostos sobre os outros, pois ao se incorporarem aos preços, eles passam a compor a base de cálculo uns dos outros. Dada a inovação que significou a criação do ICM, a preocupação era se ele produziria o mesmo nível de arrecadação do IVC. Era sabido que outros impostos sobre bens e serviços acabariam contidos em sua base de cálculo.

Assim, os estados tradicionalmente tributaram os bens e serviços no Brasil. Com o imposto de exportação até a década de 30, com o IVC até 1966, ICM até 1988 e ICMS a partir de 1989. Em todos eles, em maior ou menor medida houve e há tributação também do comércio interestadual.

A partir da CF/88, foram agregadas ao ICM importantes bases contributivas e o imposto passou a chamar-se ICMS. Passou a incidir também sobre energia elétrica, combustíveis e minerais e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que até então eram submetidos à incidência de tributos de competência da união e que foram extintos. Importante ressaltar que estes impostos já compunham os preços dos bens e serviços e que, portanto, já integravam a base de cálculo do ICM, ou seja, o ICM já incidia sobre eles. Ainda que a incorporação dessas bases ao ICM tenha permitido aumento na receita do ICMS, é necessário levar em conta que parcela significativa da arrecadação é anulada na forma de créditos no ICMS.

Mesmo não se tratando de um IVA ‘amplo’, pelo fato de não incluir na base de incidência todos os serviços, o ICMS é o mais produtivo dos tributos no Brasil, com arrecadação de R\$ 138.275 milhões em 2004, o equivalente a 7,82% do Produto Interno Bruto brasileiro - PIB. Em 2003 a arrecadação foi de R\$ 120.233 milhões, 7,73% do PIB, 22,15% da carga tributária total brasileira, que por sua vez atingiu 34,88% do PIB.

Temos referido que IVA’s são impostos caracteristicamente nacionais, por isso a atribuição aos estados, no Brasil, tem uma série de implicações que analisaremos mais detalhadamente, destacando-se a necessidade em conciliar princípios antagônicos, como o da manutenção de autonomia federativa com o da neutralidade tributária. Particularizando, o destaque maior deste trabalho é a tributação das operações interestaduais, que tem como regra



atual um sistema híbrido de coordenação interjurisdicional.<sup>79</sup> Neste capítulo aprofundaremos a análise do ICMS, começando pelo detalhamento da estrutura jurídica do imposto, para que o estudo dos modelos alternativos quanto ao regime das operações interestaduais possa ser compreensível, elucidativo e sinalize de forma adequada para as alterações que se fazem necessárias, caso consigamos justificá-las. Em seguida, neste mesmo capítulo são analisados os problemas existentes na sistemática vigente, com ênfase para aqueles que decorrem do modelo aplicado às operações interestaduais.

Resgatamos o histórico da opção pelo princípio de origem restrita, a polêmica técnica e política travada entre os estados ditos ‘produtores’ e ‘consumidores’ e as conseqüências desta opção em termos de imposto do tipo IVA. Do ponto-de-vista histórico o objetivo reside em verificar como se processam as relações federativas no Brasil em matéria vinculada ao objeto de estudo, como se fazem presentes os diferentes atores e agentes no palco das instituições formais (principalmente no Congresso Nacional, no CONFAZ e na COTEPE/ICMS), como os mesmos técnicos especialistas no assunto que apontam pela necessidade de mudança são obrigados a conviver com a sistemática vigente, não raro ‘armando-se até os dentes para a batalha da guerra fiscal’. Do ponto-de-vista técnico visa verificar em que medida o modelo vigente afeta a neutralidade econômica em virtude da falta de harmonização tributária. Embora tenhamos que analisar a matéria com maior profundidade, temos indicado que o modelo é prejudicial, sendo o **primeiro objetivo da dissertação** o de demonstrar e comprovar nossa hipótese inicial de que o sistema atual de ICMS nas transações interestaduais precisa ser alterado.

Dissemos na introdução deste trabalho que a tarefa será feita levando em conta o contexto em que o ICMS se insere, em que medida o sistema é eficaz para reduzir as desigualdades estaduais no Brasil e fortalecer o pacto federativo, para obter neutralidade econômica, harmonização, simplificação tributária e inserção competitiva do Brasil no mercado internacional.

---

<sup>79</sup> Modelo adotado na tributação interestadual pois não é utilizado sistema puro nem de tributação na origem, nem de tributação no destino, mas uma combinação de ambos, com tributação das transações interestaduais parte na origem e parte no destino, denominado de princípio de origem restrita. A única exceção reside na não-incidência, nas operações interestaduais, com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, dele derivados, e energia elétrica (art. 155, X, “b”, CF/88), para os quais é adotado o princípio de destino puro.

### 3.2 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Incidência é a projeção de determinada norma jurídica sobre fato específico pela mesma contemplado. Este fato, devidamente definido em lei, se ocorrido, determina o nascimento da obrigação tributária, com todos os efeitos jurídicos decorrentes. Assim, o direito de o Estado, sujeito ativo, exigir a prestação pecuniária compulsória de alguém, sujeito passivo, somente exsurge pela incidência da norma tributária, impositiva, sobre algum fato específico definido em lei como suficiente para possibilitar tal exigência. CARVALHO (1995)

O autor (p.241) define a regra matriz de incidência tributária como “uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os eventos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado”.

COELHO, S.C.N. (1995, p.15) comenta CARVALHO:

... define as hipóteses das normas tributárias como o conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Já as consequências das normas tributárias definem como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência ‘in concreto’ de fato jurígeno. Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o material, o fato em si; o temporal, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o fato jurígeno, já materialmente descrito; o espacial, indicativo das condições de lugar em que o fato deva ocorrer. Nas consequências, enxerga dois critérios: o pessoal, que determina os sujeitos - ativo e passivo - da relação jurídica decorrente da realização do suposto (hipótese de incidência); e o quantitativo, que esclarece o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas) [grifos do autor].

O art. 155, II, da CF/88 estabelece a competência dos estados e do DF para instituir o ICMS: “II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. A identificação de seu caráter não-cumulativo está no art. 155, § 2º, I, da CF/88 “... compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A normatização do ICMS é feita por LC (CF/88, art. 146 e art. 155, § 2º, XII), Resolução do Senado Federal - RS, Convênios celebrados no CONFAZ, Lei Ordinária - LO estadual e regulamentos estaduais. A Constituição Federal, bastante rígida, traçou as linhas mestras do tributo. Atribuiu à LC a competência para: definir os fatos geradores, contribuintes e respectivas bases de cálculo (art. 146, III, “a”, CF/88); dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações e das prestações para efeitos de cobrança e definição de estabelecimento, excluir da tributação outras hipóteses de exportação para o exterior, prever casos de manutenção de créditos referente a operações e prestações interestaduais e de exportação, regular a forma como os estados e o DF, mediante deliberação, concedem benefícios em geral, definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre, inclusive na importação do exterior (art. 155, § 2º, XII, CF/88).

Algumas LC's são anteriores à CF/88 e foram por esta recepcionadas, no que com ela não forem conflitantes (art. 34, § 5º do ADCT, CF/88). É o caso da LC 24/75, do Decreto Lei 406/68 e da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Outras foram editadas posteriormente como a LC 87/96 (com as alterações introduzidas pelas LC 92/98, 99/99, 102/00, 114/02 e 115/02). Há ainda que se observar as LC que relacionam os serviços sujeitos ao ISS, pois não significa com a lista de tais serviços que não haja incidência de ICMS.<sup>80</sup>

A CF/88 (art. 155, § 2º, IV) atribui ao Senado, mediante Resolução, fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (RS nº 22/89 e 95/96). O Senado pode também estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas e, para solucionar conflito entre os estados, fixar as alíquotas máximas nestas mesmas operações (art. 155, § 2º, V).

O CONFAZ tem por principal finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos estados. O CONFAZ atua nas desonerações tributárias, consideradas todas as espécies de benefícios ou incentivos e em casos de adoção de alíquota interna inferior às interestaduais (art. 155, § 2º, VI e XII, “g”, CF/88). Além de Convênios o CONFAZ edita outros

---

<sup>80</sup> O caminho recomendado para ajudar na distinção entre incidência de ICMS ou ISS reside em verificar se trata-se de uma atividade meio ou de uma atividade fim.

instrumentos para harmonizar o ICMS e que prevêm os deveres instrumentais, as chamadas ‘obrigações acessórias’ relativas a livros e documentos fiscais.

Adicionalmente, o ICMS é instituído pelas 27 Unidades Federadas, mediante leis estaduais ordinárias. Não obstante o rígido e detalhado disciplinamento do tributo, muitas são as divergências e as controvérsias existentes, seja no plano interpretativo, seja no cumprimento efetivo das normas. Deste modo, além da complexidade inerente a tributo tipo IVA, o ICMS é sujeito a complicações adicionais, dentre outros fatores, em decorrência da atribuição de competência estadual para sua instituição.

### 3.2.1 Critério Material da Hipótese de Incidência Tributária

O imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares, sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, CF/88 e art. 2º, LC 87/96).

A hipótese de incidência não diz respeito à mera ‘circulação’ de mercadorias, mas às ‘operações’ de circulação de mercadorias, sendo: ‘operação’ o negócio jurídico que envolve a transmissão de propriedade; ‘circulação’ o processo de movimentação ficta, física e econômica, de natureza jurídica, da mercadoria em direção ao consumo; ‘mercadoria’ qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semoventes e a energia elétrica, desde que objetos de mercancia (MELO, 2000, p.13-19). O autor esclarece (p.19) que “Os conceitos de ‘circulação’, ‘operação’ e ‘mercadoria’ [grifos do autor] permanecem umbilicalmente ligados, devendo o intérprete e os destinatários do ICMS, tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência”.

Quanto aos serviços de transporte, não se concretizam pela simples existência de transporte, sendo necessária a ocorrência de efetiva prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. O mesmo se dá com a comunicação, sendo necessária a efetiva prestação onerosa de serviços, por

qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de qualquer natureza.

Quanto à ‘circulação econômica’, pode-se dizer que há uma operação jurídica entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como por ocasião da operação com ‘transferência de mercadorias’. Conforme referido pelo professor José Roberto Vieira<sup>81</sup>, o direito não é feito para ‘coincidir’ com a realidade, mas para ‘incidir’ na realidade, admitindo, p.e., a possibilidade de haver relações jurídicas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Assim, a LC 87/96 estabelece que “é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular” (art. 11, § 3º, II).

Na fronteira entre o ICMS e o ISS a CF/88 e a LC 87/96 (art. 2º) prevêm que quando a operação com mercadoria inclui serviço, ocorre incidência exclusiva do ICMS se estes não estiverem compreendidos na competência tributária dos municípios (assim entendidos os serviços listados em LC específica do ISS). Caso contrário, sujeitam-se somente ao ISS, exceto quando previsto na LC do ISS que o valor da mercadoria sujeite-se ao ICMS. Mesmo assim ocorrem conflitos de competência na fronteira entre os dois tributos, inerentes à fragmentação jurídica de situações de difícil separação econômica, de bens materiais e imateriais, tais como as existentes na tributação de *software* e *internet*.

A CF/88 e a LC também prevêm a incidência “sobre a entrada de bem ou mercadoria do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (CF/88, art. 155, §2º, IX, “a” e LC 87/96, art. 2º, §1º). Até o advento da EC nº 33/01 a redação da CF/88 era imprecisa, dificultando a tributação de importações realizadas por pessoas físicas, apesar de que as mesmas já estavam definidas como contribuintes desde a edição da LC 87/96.

As não-incidências (imunidades) estão previstas no art. 150, VI, bem como no art. 155, § 2º, X, ambos da CF/88, destacando-se as relativas: a) às operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatário no exterior; b) às operações interestaduais com energia elétrica e com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; c) às operações com livros, jornais,

---

<sup>81</sup> Aula no Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo. Faculdades Curitiba, 2000.

periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Até o advento da EC nº 42/03 a não-incidência relativa às exportações para o exterior não alcançava os serviços e os produtos industrializados semi-elaborados definidos em LC. Todavia, com base na faculdade contida no art. 155, § 2º, XI, “e”, a LC 87/96, em sua edição original, desonerou integralmente de ICMS as exportações, estendendo a não-incidência a todas as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias e serviços, como também às operações que destinem mercadorias, com o fim específico de exportação, a comerciais exportadoras e similares. Assim, o art. 3º, estabelece que o imposto não incide sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços”. No que se refere às exportações, portanto, o ICMS está harmonizado com o princípio jurisdicional do país de destino, conforme preconizam as regras internacionais de comércio, conceito relevante para os objetivos deste estudo.

O imposto também não incide sobre “operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização”, com o objetivo de atribuir o produto da arrecadação integralmente ao estado de destino. Fazemos aqui notar que em relação a estas mercadorias vigora o princípio de destino puro no que diz respeito à alocação de receita ao estado destinatário. Trata-se uma exceção significativa ao princípio de origem restrita que vigora nas operações interestaduais em relação à regra geral aplicada aos demais bens e serviços.

### 3.2.2 Critérios Espacial e Temporal da Hipótese de Incidência. Local e Momento da Ocorrência do “Fato Gerador”

Há o critério espacial e temporal do fato (gerador) e o critério espacial e temporal da consequência (onde e quando). O critério espacial da hipótese de incidência tributária comporta o âmbito da validade e as circunstâncias de lugar da ocorrência do fato jurídico tributário e é especialmente importante para o trabalho que vamos desenvolver. Em virtude da característica nacional do ICMS, cuja competência foi atribuída aos estados, o critério espacial nas operações interestaduais é bastante complexo e causador de muitas distorções, muitas delas analisadas neste mesmo capítulo.

ATALIBA (1993, p. 93) focaliza sua avaliação do aspecto espacial na questão territorial, geográfica, de lugar. Para ele o aspecto espacial é “... a indicação de circunstância e lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência tributária, relevantes para a configuração do fato imponible. (...) Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário. (...) Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que o lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible”.

CARVALHO (1995, p. 255) vai além e coloca que “critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas”, de modo que “o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei.” Pensa que tributo como o ICMS (p.253) apresenta “... pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dá-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente determinadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de validade territorial da lei”. O campo de eficácia da lei pode extrapolar o limite territorial, da própria jurisdição, desde que previsto na Constituição ou mediante acordo com o SA da jurisdição afetada, hipótese em que a obrigação tributária pode abarcar fatos ocorridos em outros territórios.

O aspecto temporal é critério para a fixação, no tempo, da materialidade da hipótese de incidência do ICMS, o momento em que se reputa ocorrido o fato tributário, nascida a relação jurídica, com o conseqüente surgimento da obrigação. BARRETO (1995, p.56) chama atenção de que “... mera entrada, ou simples saída [grifos do autor], não são circunstâncias expressivas da operação (...) como simples fato físico, desvinculado de negócio qualificado como operação tributável ...”. “Não se trata, portanto, de saída meramente física, mas de saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica) translativo da titularidade da mercadoria (BALEIRO, 2004, p. 379)”. É melhor não se expressar em termos de ‘operação de saída’ e ‘operação de entrada’, pois saída e entrada apenas configuram o aspecto temporal da hipótese de incidência, o momento da exteriorização do ‘fato gerador’. O núcleo da obrigação tributária é uma operação jurídica, tal como a compra, a venda, a transferência, a doação. Estas é que geram imposto. Conforme BINS (2000, p.54), nos art. 11 e 12 da LC 87/96 encontramos os seguintes principais aspectos inerentes aos critérios espacial e temporal da estrutura da norma jurídica no ICMS:

- a) operações com mercadorias, cujos fatos geradores em geral ocorrem no estabelecimento onde se encontrem e no momento da respectiva saída, mesmo que para estabelecimento do mesmo titular;
- b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, caracterizadas pelo local e pelo momento do início das mesmas;
- c) prestações onerosas de serviços de comunicação, cujo fato imponible ocorre no local e no momento das respectivas prestações;
- d) importação de mercadoria ou bem do exterior, cujo fato gerador ocorre no estabelecimento onde ocorrer a respectiva entrada física ou no domicílio do adquirente, se não estabelecido, mas sempre no momento do desembarço aduaneiro<sup>82</sup>;
- e) recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior, cuja incidência acontece no local do estabelecimento ou domicílio do destinatário, no momento do recebimento do serviço;
- f) entrada ou recebimento, pelo estabelecimento de contribuinte, de mercadoria recebida decorrente de operação interestadual não vinculada à operação ou prestação subsequente, cujo fato imponible ocorre no estabelecimento destinatário no momento da respectiva entrada”.

### 3.2.3 Critério Pessoal da Consequência Tributária. Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

MELO (2000, p. 135) diz que “O aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no pólo passivo a figura do contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que, voluntariamente, realiza o fato imponible”. Então o critério pessoal determina os sujeitos da obrigação tributária, sujeitos estes relacionados com o núcleo da hipótese de incidência, decorrentes do surgimento do fato imponible. Para LACOMBE (s/d, p.86) “Assim, da ocorrência de um fato, hipoteticamente previsto, no antecedente de uma norma geral, surge, pela incidência do consequente, uma relação jurídica que se traduz num vínculo que une o SA e o SP, estabelecendo o crédito do lado ativo e o correspondente débito do lado passivo”.

---

<sup>82</sup> Tal situação é objeto de controvérsia até mesmo entre os sujeitos ativos do imposto, podendo acarretar a pretensão de exigibilidade por mais de um Estado ou a não-tributação. (BINS, 2000, p.54)



O CTN (Lei nº 5.172/66, art. 119) estabelece que “Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária do ICMS são os estados e do distrito federal. Conforme OLIVEIRA (2003, p.158) “Uma vez que a lei não atribui a titularidade em exigir o tributo a outra pessoa que não àquela que deveria instituí-lo, não estamos diante do fenômeno da parafiscalidade. No silêncio da lei, deve ser considerada implícita a atribuição do sujeito ativo, e este deve ser o mesmo que institui o imposto.”

No ICMS o sujeito passivo pode ser direto e indireto. O direto é definido como qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços descritas como fato gerador<sup>83</sup> do imposto, bem como, mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, ou seja, destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior, qualquer que seja a sua finalidade. Como sujeito passivo indireto, temos os diversos casos de responsabilidade, desde os decorrentes de solidariedade, transferência ou sucessão, até os decorrentes de substituição tributária.

A substituição tributária pode ocorrer em relação a operações antecedentes e subseqüentes<sup>84</sup> (art. 155, § 2º, XII, “b”, CF/88). Embora seja matéria controvertida, está pacificada pelo SFT. Nas operações antecedentes, aplicável às operações internas, trata-se do regime do diferimento<sup>85</sup>, que posterga a incidência do imposto para etapa posterior do processo produtivo ou de circulação. Nas subseqüentes o ônus tributário é antecipado, sendo o responsável pelo pagamento o contribuinte substituto. Em não ocorrendo o fato gerador presumido, o imposto deve ser restituído ao contribuinte substituído. Com o instituto da substituição tributária, os estados renunciam à tributação plurifásica inerente a imposto tipo IVA e cobram, em geral, como se fosse um imposto monofásico, elegendo o estágio do ciclo econômico considerado determinante para impor a obrigação tributária ao sujeito passivo substituto. Ainda que o estágio eleito para considerar ocorrido o fato gerador seja, p.e., a fabricação, a base de cálculo dos

---

<sup>83</sup> Em vista de estar sedimentada em nosso ordenamento jurídico, utilizamos a expressão “fato gerador”, ainda que seja considerada equivocada por renomados tributaristas, porque expressa tanto a descrição do fato quanto a sua ocorrência real.

<sup>84</sup> Quanto às operações concomitantes, elas tanto podem ser concomitantes em relação às operações antecedentes quanto em relação às subseqüentes.

<sup>85</sup> Entende-se por diferimento a substituição tributária em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes. (Lei 11.580/96 do Governo do Paraná, art. 18, §7º). Do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICMS. O recolhimento do tributo é que fica transferido para momento subseqüente.

estágios subseqüentes é presumida e correspondente a preço no consumo final, assegurando a produtividade fiscal. Conforme TORRES, R.L. (1995, s/p.)

Na hipótese de substituição tributária cabe ao substituto recolher o imposto devido na ulterior saída, na qual obviamente já se terá feito sentir o mecanismo da translação econômica. O substituto não se responsabiliza simplesmente pela incidência que se deu sobre a operação por ele praticada, senão que é juridicamente responsável também pelo recolhimento aos cofres público do tributo que sobre o atacadista e o varejista terá repercutido. Pouco importa que a lei se refira ao fato gerador que venha a ser praticado ulteriormente, posto que a obrigação nasce, do ponto de vista jurídico, inclusive com relação ao fato futuro, no momento da realização do fato gerador pelo substituto.

### 3.2.4 Critério Quantitativo da Consequência Tributária. Base de Cálculo e Alíquota

MELO (2000, p.159) acentua a importância da base de cálculo enquanto aspecto que permite quantificar a grandeza contida no tributo: “A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.” Adicionalmente, destaca a necessidade de vinculação da matéria tributável com a base impositiva: “Penso que a base impositiva deve manter consideração íntima não só com o objeto tributário, mas correlação com a capacidade econômica do contribuinte, inerente ao seu aspecto pessoal e intimamente vinculada ao fato tributário previsto normativamente.”

Em geral as bases de cálculo do ICMS estão vinculadas aos valores das respectivas operações ou prestações, sempre incluídos os seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário. No tocante às operações, inclui-se ainda o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e cobrado em separado, bem como o IPI, quando a mercadoria for destinada a consumo ou ativo fixo do estabelecimento destinatário ou a consumidor final (BINS, 1998).

Integra também a base de cálculo o próprio ICMS “... constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (art. 13, § 1º, I, LC 87/96), de modo que se diz que a alíquota do ICMS é aplicada ‘por dentro’, resultando em uma alíquota efetiva superior à nominal. Essa forma de cálculo dificulta que o consumidor visualize o preço da mercadoria antes e após a incidência tributária, conquanto o valor final já contém o tributo embutido. Assim, p.e., para uma

alíquota nominal de 17% teremos uma alíquota efetiva de 20,48%. A individualização do montante de tributo incidente sobre uma determinada venda estimula a sociedade a saber o peso do imposto que está suportando, tornando-a mais crítica e exigente quanto ao destino da parcela de patrimônio que transfere, via tributo, aos governantes. Alíquotas aplicadas ‘por dentro’ dificultam a visibilidade e retiram a virtude que imposto tipo IVA tem em contar com o consumidor final como aliado na exigência da nota fiscal. Quando o consumidor pode identificar o preço da mercadoria sem imposto e com imposto, torna-se um aliado contra a sonegação, pois ou exige a nota fiscal ou que o imposto seja deduzido do preço final.

Inúmeras reduções de bases de cálculo são concedidas por Convênio celebrados no âmbito do CONFAZ e ratificados pelos estados. Referidas reduções são consideradas como isenções parciais por muitos doutrinadores e regra geral implicam em vedação proporcional ao crédito do imposto, gerando cumulatividade quando o ‘benefício’ é concedido em operação intermediária. Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal ainda não permitem firmar uma jurisprudência definitiva, pois a questão não está pacificada. A corte decidiu recentemente tanto no sentido de que redução da base de cálculo não permite a exigência de estorno proporcional de crédito, como no sentido de que redução da base de cálculo é isenção parcial e que, portanto, permite a exigência do estorno.

Quanto à alíquota, CARVALHO (1991, p.209) diz que “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasce pelo acontecimento do fato típico”.

As alíquotas nas operações internas do estado são definidas pelos próprios estados nas suas leis ordinárias, por ser matéria que integra o regime da reserva legal. Mas não podem ser inferiores às aplicadas às operações interestaduais, conforme estabelecido na CF/88, salvo deliberação dos estados através do CONFAZ (art. 155, § 2º, VI). Adicionalmente, é facultado ao Senado Federal tanto estabelecer as alíquotas mínimas nas operações e prestações internas, como, com vistas a resolver conflitos entre os estados, definir alíquotas máximas nas mesmas operações e prestações.

Um dos princípios constitucionais que se aplica ao ICMS é o da seletividade (art. 155, § 2º, III, CF/88), mediante graduação das alíquotas, segundo a essencialidade das mercadorias e dos serviços e que têm sido largamente utilizado pelos estados. São três os principais níveis de

alíquotas adotadas: a) uma ‘básica’ que varia de 17% a 19%, conforme o estado; b) uma ou mais alíquotas para produtos supérfluos, entre os quais encontram-se classificados a energia elétrica, alguns combustíveis e os serviços de telecomunicações, em patamar que varia de 25% a 38%, a depender do estado; c) outra alíquota para gêneros de primeira necessidade, sendo que alguns estados adotam alíquota de 12% e outros de 7%, principalmente para produtos da cesta básica<sup>86</sup>. Como sobre as operações interestaduais incide alíquotas de 7% e 12%, a depender do estado de destino da operação, a adoção de alíquota de 7% nas operações internas, contribui para aumentar as distorções/assimetrias no ICMS, uma das razões para a sua complexidade, de modo que o assunto será mais detalhado no tópico 3.3.2 deste mesmo capítulo.

Na importação e na prestação de serviço iniciado no exterior incide a mesma e respectiva alíquota vigente nas operações internas, em consonância com o princípio de destino, mediante o qual desoneram-se as exportações e tributam-se as importações. Nas saídas para o exterior, desde o advento da LC 87, de 1996, vigora o princípio puro do país de destino, ou seja, as exportações estão integralmente desoneradas de ICMS, conforme antes referido.

Como já analisado em outros contextos deste trabalho, as alíquotas são também utilizadas para distribuir o produto da arrecadação entre os estados, mediante diferenciação, conforme as operações e prestações sejam internas ou interestaduais, caracterizando um sistema híbrido de coordenação interjurisdicional que denominamos de princípio de origem restrita. A CF/88 (art. 155, § 2º, IV) atribui ao Senado a fixação das alíquotas interestaduais, que o fez através da RS nº 22/89, estabelecendo-as conforme constantes do quadro seguinte.

**QUADRO 2 – ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DE ICMS EM VIGOR A PARTIR DE 1990 – OPERAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTES**

| Operações   | Sul e Sudeste (excl. Espírito Santo) | Norte, Nordeste e Centro-Oeste (incl. Espírito Santo) |
|---|--------------------------------------|---|
| Por ocasião das saídas do Sul e Sudeste (excl. Espírito Santo), com destino a                 | 12%                                  | 7%  |
| Por ocasião das saídas do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (incl. Espírito Santo) com destino a | 12%                                  | 12%   |

FONTE: elaboração própria

<sup>86</sup> Alíquota de 7% respaldada em Convênio do CONFAZ e mediante interpretação do art. 155, § 2º, VI da CF/88, de que poderia ser adotada alíquota interna de 7% sem ferir o mandamento de que as alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais. Além de controvertida, alíquota interna inferior à maior alíquota interestadual prejudica a neutralidade do tributo, pois consumidores finais e não-contribuintes do imposto podem adquirir em outros estados com uma alíquota inferior à vigente no estado de seu domicílio.

Lembrando que há uma importante exceção a esta regra (ao princípio de origem restrita), pois o imposto não incide sobre operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados (quando destinados à industrialização ou à comercialização), de modo que em relação a estas mercadorias vigora o princípio de destino integral no que se refere à atribuição de receita. O assunto é polêmico, entre inúmeros fatores porque outras mercadorias cuja produção também é altamente concentrada em alguns estados, favorecendo a arrecadação dos mesmos, não foram excetuadas da regra geral.

As alíquotas constantes do quadro prevalecem para o caso das operações entre contribuintes do ICMS<sup>87</sup>. Para as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final é aplicada a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto<sup>88</sup> e a alíquota interna vigente no estado de origem quando o destinatário não for contribuinte do imposto (art.155, § 2º, VII, “a” e “b”, CF/88)<sup>89</sup>.

Outra RS é a de nº 95/96, que estabelece em 4% a alíquota aplicável às prestações de serviço aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal, de modo que trata-se também de uma exceção à regra geral.

A diferenciação de alíquotas interestaduais, mais a variedade de alíquotas aplicadas às operações intra-estaduais em virtude do princípio da seletividade, por si só já resultam em uma variedade de alíquotas que provoca uma situação extremamente diversificada, complexa e imprevisível em termos de tributação: alíquotas internas diferenciadas tanto no interior de um mesmo estado como entre estados distintos; alíquotas interestaduais distintas conforme o local de origem e destino das operações; alíquotas internas e interestaduais iguais ou diferentes entre si. Além das dificuldades para os contribuintes e para o fisco e de servirem de estímulo à sonegação, potencializam as distorções no comércio interestadual e na localização de investimentos produtivos. Nas operações interestaduais a sistemática é um grande atrativo à simulação de

---

<sup>87</sup> Desde o início do ICM, pelo menos os tribunais estaduais confirmaram que a alíquota reduzida nas operações interestaduais se aplicava apenas para as operações entre contribuintes. Mas apenas com o advento da EC 23/83 o Supremo Tribunal Federal admitiu a desuniformidade nas alíquotas interestaduais em razão do destinatário ser ou não contribuinte do imposto (mais detalhes em nota específica na tabela 8).

<sup>88</sup> Hipótese em que cabe ao estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, § 2º, VIII, CF/88). Por falta de previsão na LO estadual, alguns estados, como no caso do Paraná, não exigem o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinem bens a consumidor final contribuinte do ICMS, localizados em seus respectivos estados.

<sup>89</sup> Esta constitui uma das razões pela qual as alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais, entendidas estas pelo piso de 12% e não de 7%, que é exceção à regra.

operações interestaduais quando estas estão sujeitas a alíquota mais baixa do que a vigente nas operações internas. Mas não é só isso. Levando em conta os benefícios fiscais nas suas mais diversas modalidades, têm-se como resultado a ocorrência de infinitas alíquotas efetivas. Na discussão da PEC 41/03, os jornais publicaram em 2003 que o Brasil teria mais de 44 alíquotas de ICMS. Ocorre que o número de alíquotas ‘efetivas’ do ICMS é infinito quando levadas em conta reduções na base de cálculo, alíquota reduzida, crédito presumido<sup>90</sup>, crédito outorgado, etc. Pois bem, multiplique-se esta diversidade de bases de cálculos pelas alíquotas legais praticadas nos 27 estados, faça-se uma análise combinatória e veja-se o número de alíquotas efetivas possíveis. Assim, ainda que não seja correto afirmar que existe uma legislação de ICMS para cada estado, pois em princípio apenas os regulamentos são diferentes, a diversidade de alíquotas é uma realidade e deriva da própria feição federativa do tributo<sup>91</sup>. Na tabela 8, que consta na seção 3.4 deste mesmo capítulo, consta o histórico das alíquotas, desde a instituição do ICM.

### 3.2.5 Não-Cumulatividade

BARRETO (1995) nos lembra que débito e crédito de ICMS são categorias constitucionais distintas. O débito (art. 155, II, CF/88) é apurado sem considerar o crédito (art. 155, § 2º, I), mas o crédito é essencial para determinar o ‘quantum’ do imposto a recolher em dinheiro. É o crédito que permite alcançar o princípio e regra da não-cumulatividade e consiste na

---

<sup>90</sup> Nas palavras de TORRES, R.L. (1995, s/p.) “Se o crédito fiscal como instrumento da compensação financeira decorrente da não-cumulatividade do ICMS é real, segue-se que qualquer crédito ficto, simbólico ou presumido é um incentivo fiscal, estranho ao mecanismo da não-cumulatividade. Crédito presumido é justamente o incentivo que, concedido por lei, desfaz a necessidade estrutural e técnica de que o crédito do imposto não-cumulativo corresponda ao efetivo pagamento.”

<sup>91</sup> Digno de nota o seguinte trecho extraído da palestra de GUIMARÃES (2004, p.23) “Em 1967 era ‘top’ de linha (...) IPI seletivo, ICMS neutro. O que aconteceu? O IPI transformou-se também e parcialmente em IVA, o ICMS absorveu produtos que deveriam ser seletivos, inseriu-se no processo a COFINS, o PIS, o ISS (...) essa intrincada selva tributária: mais de 27 legislações distintas, com 44 alíquotas, levando a um número infundável de combinações que tornam impossível, por exemplo, uma cadeia de supermercados determinar qual é o ICMS que incide sobre cada um dos seus produtos, e, menos ainda, o consumidor final. Cabe aqui uma indagação: como é que é possível gerir finanças públicas nestes termos? Entretanto com este sistema, surpreendentemente, é louvável e elogiável o Brasil assegurar arrecadação que viabilize obter os superávits primários acordados com o Fundo Monetário Internacional. Ainda assim consegue-se assegurar que a máquina tributária funcione e que os brasileiros paguem impostos. Rendo ao Brasil minhas sinceras homenagens. Afirmo-lhes com total certeza: na Europa não seria possível, não conseguiríamos, com o complexo sistema brasileiro, cobrar e arrecadar o que aqui se consegue. Honra seja feita à máquina. Mas, permito-me uma indagação: se a máquina é, de fato, tão capaz e preparada, se os mecanismos são tão eficazes, por que desperdiçá-los num sistema tão anacrônico? Por que desperdiçá-los num sistema que não tem lógica, que não responde à moderna teoria da tributação e que não dá respostas às necessidades da economia moderna?”

compensação do que for devido em cada operação de circulação ou de prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado. A expressão constitucional ‘não-cumulativo’ é de ordem econômica, cuja operacionalidade tem implicações no resultado financeiro, para evitar a incidência de imposto sobre imposto, a chamada incidência cumulativa ou em cascata. A redação da CF/88 permite identificar que se trata do método de cálculo subtrativo indireto, analisado no tópico 2.3.2.2.2 e que caracteriza o ICMS como uma modalidade de IVA relativizado, pois ainda que não incida diretamente sobre o valor agregado, o método de apuração resulta em incidência próxima a este conceito. A não-cumulatividade se efetiva em momento posterior à estrutura da norma. Trata-se da mesma relação jurídica, de natureza tributária, apenas que posterior à apuração dos débitos.

O direito de crédito não é irrestrito. Salvo disposição em contrário da legislação, isenção e não-incidência não geram creditamento do imposto para compensação com o montante devido pelas operações e prestações posteriores e acarretam a anulação dos créditos relativos às anteriores (art. 155, § 2º, II, CF/88). Muitos doutrinadores consideram que este dispositivo constitucional deve ser interpretado de modo restrito, para que o princípio geral da não-cumulatividade não seja restringido em demasia em virtude da exceção à regra contida no referido dispositivo.

A LC 87/96, em respeito à imunidade constitucional das exportações, manteve o direito de manutenção de crédito relativamente às operações e prestações destinadas ao exterior. Mas até mesmo nas operações tributadas a não-cumulatividade é relativa, mesmo depois do advento da LC 87/96, que ampliou as hipóteses de apropriação de créditos, como as relativas às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, energia elétrica e serviços de comunicações, desde que tais operações e prestações não sejam alheias às atividades fins do estabelecimento. Quanto à apropriação de créditos decorrentes de aquisições de bens de uso e consumo a LC 87/96 postergou o início de sua vigência para janeiro de 1998. Todavia, o dispositivo foi sucessivamente prorrogado, para 2000 pela LC 92/97, para 2002 pela LC 99/99, para 2003 pela LC 102/00 e para 2007 pela LC 114/02.<sup>92</sup> Adicionalmente, a LC 102/00 restringiu até dezembro de 2002 a apropriação de créditos por aquisições de energia elétrica e serviços de comunicação, bem como alterou definitivamente a forma de apropriação dos créditos por aquisições de bens

---

<sup>92</sup> Poucos hão de duvidar que a apropriação de créditos decorrente de entradas de bens de uso e consumo próprio do estabelecimento será prorrogada indefinidamente.

destinados ao ativo imobilizado, de modo a que os mesmos não mais podem ser apropriados integralmente de imediato, mas sim ao longo de 48 meses. A LC 114/02 prorrogou os efeitos da LC 102/00, até dezembro de 2007, no que diz respeito às restrições à apropriação de créditos por aquisições de energia elétrica e serviços de comunicação.

Créditos superiores aos débitos podem ser transferidos e aproveitados em períodos seguintes de apuração do imposto. É admitida a transferência de saldo credor do imposto para outros estabelecimentos da mesma empresa localizados no estado, ensejando a denominada ‘apuração centralizada’, modalidade que já era utilizada por muitos estados e que passou a ser de caráter obrigatório a partir da edição da LC 102/00, que alterou a LC 87/96 (art. 25). Para facilitar a redução dos saldos credores acumulados, mormente os decorrentes de exportações desoneradas, em geral é admitida também a transferência de saldo credor para outros contribuintes localizados no estado, mediante regras disciplinadas nas respectivas legislações estaduais. A flexibilidade e variedade de modalidades para a transferência e efetivo aproveitamento de créditos acumulados é maior em relação às operações e prestações destinadas ao exterior, cujos créditos acumulados a própria LC assegura a manutenção e possibilidade de transferência para outros contribuintes, regra que não vem sendo rigorosamente respeitada por alguns estados.

Afora o ICMS, fator que provoca ‘cumulatividades’ é a existência de vários tributos incidentes sobre mercadorias e serviços no Brasil. O ICMS é uma espécie de IVA parcial, pois incide sobre bens e mercadorias e dois tipos de serviços, quais sejam, comunicações e transportes intermunicipais e interestaduais. A existência do IPI, ISS, COFINS, PIS, CPMF enseja efeitos cumulativos, eis que uns tributos integram a base de cálculo de outros e mesmo quando assim não o é, passam a fazer parte do custo sobre o qual será calculado o outro tributo. Em relação às exportações, esse mecanismo gera distorções que ainda não foram solucionadas.

Todos os critérios que integram a estrutura da norma jurídica tributária do ICMS são explícita ou implicitamente utilizados neste trabalho, com ênfase ao critério espacial e suas respectivas implicações nos critérios pessoal, temporal e quantitativo, conforme o caso para as diversas alternativas de tributação das operações interestaduais.



### 3.3 ICMS – PROBLEMAS ESPECÍFICOS

#### 3.3.1 ‘Cumulatividades’ do ICMS

Não sendo o ICMS de competência federal, não sendo a receita integralmente atribuída ao estado de destino, são impostas dificuldades práticas para o aproveitamento integral de créditos e para a permissão de transferência de créditos acumulados, principalmente se oriundos de outros estados. Novamente a questão das alíquotas interestaduais. Como elas são reduzidas, podem ensejar o acúmulo de créditos para o caso de contribuintes que, com preponderância, compram no próprio estado e vendem para outros estados. Mesmo que os estados facilitem o aproveitamento ou transferência de créditos acumulados, o que nem sempre é o caso, quando tais créditos são transferidos para outros contribuintes localizados no estado, em geral são submetidos a aplicação de deságio por parte do contribuinte receptor do crédito. Créditos acumulados representam custo para o setor produtivo, em maior ou menor proporção dependendo da perspectiva de obter autorização para transferi-los e, neste caso, a que deságio tais transferências estarão sujeitas, dificultando que as empresas visualizem seu real diferencial de competitividade em relação a seus concorrentes, pois esta variável de custo lhe foge ao controle. Quando o setor produtivo é obrigado a repassar o custo dos créditos acumulados para os bens e serviços, o preço no mercado interno fica superior ao do produto importado, no que diz respeito a esta variável em particular, pois tais produtos entram no país sem o custo dos créditos acumulados e sujeitos ao mesmo regime tributário das operações internas.

Por vezes, nem mesmo a redução da alíquota resolve o problema de créditos acumulados, quando ela é adotada apenas em determinada etapa do processo. Para o consumidor final o benefício acaba por ser anulado porque créditos acumulados repassados para os preços não permitem que os mesmos sejam reduzidos. Isso sem levar em conta outros fatores de mercado que induzem a que a redução da alíquota seja incorporada nas margens de lucro das empresas ao invés de repassada ao consumidor final.

Por vezes a redução de alíquota apenas impõe perdas de arrecadação, com efeitos diferenciados entre os estados, dependendo de quais contribuintes importam créditos de outros estados e quais terão que fornecer mais para outros estados com alíquota menor. Por exemplo:

soja grão do Mato Grosso do Sul entra no Paraná com alíquota de 12%; máquina moageira de São Paulo entra no Paraná com alíquota efetiva de 8,8%<sup>93</sup>; indústria moageira do Paraná compra energia elétrica do próprio estado com alíquota de 25%; fabricante do Paraná processa soja grão, fabrica ração (isenta), remete óleo bruto, óleo refinado e farelo de soja para o exterior (com imunidade de ICMS), remete óleo refinado (cesta básica) para o estado e para outros estados com alíquota de 7%. Resultado: crédito acumulado no Paraná, parcela significativa oriunda de outros estados.

Muitos dirigentes públicos e políticos fazem demagogia ao adotar ‘isenção parcial’ para determinados produtos na operação por ocasião de saída para consumidor final. Conforme analisamos na tabela 4, tópico 2.3.2.2.2, isenções parciais implicam na exigência de estorno dos créditos incidentes nas operações anteriores. O discurso oficial é de isenção quando na verdade o benefício alcança apenas o ICMS incidente na margem de agregação de valor da etapa do produto acabado, não sendo permitida a manutenção do crédito do imposto incidente nas etapas anteriores. Este procedimento desvirtua o princípio da não cumulatividade, é custo para o contribuinte (repassado aos preços), complica a apuração do imposto, reduz a competitividade do produto nacional em relação ao importado. É preferível adotar alíquota mais elevada com manutenção de créditos do que conceder a isenção (demagógica) com exigência de estorno de créditos.

A alternativa que permitiria o benefício ao consumidor sem piorar a situação para o setor produtivo seria a devolução automática e em dinheiro dos créditos acumulados. Isso, se exequível, só pode ser resolvido no contexto de uma reforma tributária abrangente e caso cada estado visualize que só está devolvendo imposto por ele mesmo cobrado nas operações anteriores, cenário factível apenas se adotado o princípio de destino no que se refere à alocação de receita.

Estando exposta a firma, porque a partir da estabilidade econômica e a abertura da economia foi necessário voltar a formar preços a partir dos custos de produção, é obrigada a reduzir as margens de lucro, porque tributos como a COFINS e o PIS, bem como as assimetrias do ICMS encarecem o produto nacional *vis a vis* o importado. Quem acumula créditos acaba na prática com uma carga tributária superior à do concorrente, dependendo de onde compra e para

---

<sup>93</sup> Alíquota nominal de 12%, com redução na base de cálculo de modo que a alíquota efetiva resulta em 8,8% (Convênio ICMS 52/91).

onde vende, face à diferenciação de alíquotas internas e interestaduais e entre as próprias alíquotas interestaduais (7% e 12%). O mesmo ocorre com os regimes tributários diferenciados adotados pelos estados para um mesmo produto, como o estorno integral de créditos, estorno proporcional de créditos, manutenção integral de créditos, manutenção só dos créditos internos e exigência de que os créditos advindos de outros estados sejam estornados, que são instrumentos utilizados juntamente com a redução da base de cálculo.

### 3.3.2 Produtos da Cesta Básica

Os problemas apontados no tópico anterior são típicos das conseqüências decorrentes do regime tributário aplicado pela maioria dos estados para com os produtos da ‘cesta básica’.

Ainda em 1993 Grupo de Trabalho da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS concluiu que os principais problemas decorrentes do regime tributário praticado pelos estados com produtos da cesta básica não residiam tanto no tamanho das alíquotas (ou da carga tributária), mas principalmente: a) no conteúdo diferenciado da cesta básica em cada estado, gerando reivindicações sistemáticas para inclusão de produtos por parte de contribuintes supostamente prejudicados em outros estados; b) na assimetria que a alíquota interestadual superior à interna provoca, tanto nos estados que adotam redução de alíquota quanto nos que adotam redução na base de cálculo com exigência de estorno proporcional de créditos do tributo pago nas operações anteriores; c) na falta de harmonização, aspecto que ficou agravado com a intensificação nas relações de comércio com os países integrantes do MERCOSUL.

Na ocasião os técnicos consideraram mais recomendável adotar alíquota de 12% nas operações internas, do que a continuar com alíquota de 7% ou com redução na base de cálculo a 7%, apenas nas operações internas e não também nas interestaduais. Mas a sugestão não foi aprovada no CONFAZ.

Com o advento do Plano Real e conseqüente necessidade de obter índices cada vez menores de inflação, os preços dos produtos da cesta básica passaram a ser considerados fundamentais para o êxito do Plano. De modo a possibilitar uma queda nos preços, os Ministérios da Agricultura e Fazenda encaminharam à COTEPE/ICMS, em 1994, pedido de isenção ou redução da carga tributária para com os produtos da cesta básica, nas operações internas e

**interestaduais**, mas a queda do ministro Rubens Ricúpero contemporizou o assunto. Em 1998, a iniciativa partiu novamente do Ministério da Agricultura, com o apoio do Ministério da Fazenda, mas a matéria novamente não foi aprovada no CONFAZ.

Deste modo, até o presente momento as fronteiras interestaduais no Brasil transformaram-se em verdadeiras barreiras protecionistas, em contradição com a opção de política econômica de abertura econômica nas relações internacionais.

É necessário ter presente que na área do ICMS os maiores problemas são de desarmonia tributária (conteúdos de cestas básicas muito diferenciados entre os estados e alíquota interestadual superior à alíquota interna) do que propriamente de tamanho da carga tributária, com exceção de alguns poucos estados que ainda adotam alíquota interna de 17%. Isso porque em termos de tamanho de carga tributária os maiores problemas estão afetos aos impostos e contribuições de competência da união, nas contribuições e impostos em cascata até bem pouco tempo atrás, como a COFINS e o PIS. Dependendo da cadeia de produção e comercialização, estes impostos resultam mais elevados do que o próprio ICMS, com agravante de que, não incidindo sobre o valor agregado, criavam, até 2003, uma concorrência desleal do produto importado relativamente ao nacional, pois o importado é sujeito a menos etapas de circulação.

A desarmonia no regime tributário aplicado às operações interestaduais produz efeitos diferenciados na formação dos preços de cada contribuinte, dependendo da proporção das saídas interestaduais no total das saídas; se tiverem que estornar mais ou menos créditos em relação a seus concorrentes (no caso dos estados que adotaram redução de base de cálculo e não de alíquota); se acumulam mais ou menos créditos do que os concorrentes.

Como estabilizar e equalizar os preços relativos da economia se cada contribuinte tem um custo diferenciado provocado pela assimetria tributária? Quando os índices inflacionários eram elevados e a formação de preços das empresas não guardava relação com os custos de produção, as assimetrias do ICMS ficavam disfarçadas, o que não ocorre depois da estabilização monetária. A adoção de alíquota de 7% nas operações internas e interestaduais permitiria a harmonização, questão que o CONFAZ não conseguiu enfrentar, mas que alguns estados passaram a adotar à sua revelia, por inexorável. Como exemplo pode-se citar o caso do Paraná, que reduziu para 7% a carga tributária (mediante redução na base de cálculo) nas operações interestaduais de alguns produtos, para viabilizar sua comercialização em outros estados. Como pretender harmonizar a

carga tributária entre os países do MERCOSUL se não há harmonização nem mesmo no mercado interno? Por exemplo, como pretender que empresa paulista não importe arroz da Argentina, com alíquota de 7% (o equivalente à alíquota incidente nas operações dentro do estado) mas sim do Rio Grande do Sul, com alíquota de 12%?

Ocorre que, em virtude das desigualdades regionais no Brasil, os governos estaduais têm dificuldade em transcender quando se trata de abrir mão de arrecadação auferida nas operações interestaduais, mesmo que seja para resolver uma questão de interesse nacional. Logicamente estamos nos referindo aos estados com balança comercial interestadual superavitária em relação aos produtos da cesta básica. Tais estados, que detêm uma posição líquida interestadual mais vendedora do que compradora e cuja economia está fortemente atrelada à produção de alimentos, como é o caso dos estados da região Centro-Oeste, não aprovam adoção de alíquota interestadual de 7%, desconsiderando os efeitos multiplicadores para suas próprias economias, em termos de competitividade no mercado de outros estados. Ao mesmo tempo em que são os que mais perderiam com a redução de alíquota nas operações interestaduais, são também os que mais ganhariam com o aumento na competitividade de seus produtos, uma vez que a alíquota interestadual superior à interna tem operado como barreira para a colocação de seus respectivos produtos no mercado de outros estados.

Talvez as assimetrias tributárias existentes com os produtos da cesta básica só possam ser resolvidas com uma reforma tributária mais abrangente. Não é de todo absurdo, face à complexidade de que se reveste o assunto, colocar que talvez seja mais fácil aprovar uma reforma tributária ampla do que harmonizar o regime tributário dos produtos da cesta básica isoladamente. Vale dizer, é mais fácil aprovar o princípio de destino para alocar receita em relação à totalidade das operações, do que alocar o produto da arrecadação apenas dos produtos da cesta básica no estado de destino.

Estamos nos referindo a princípio de destino para alocar receita porque em geral as propostas de reforma tributária e as freqüentes reivindicações do governo federal aos estados é de que se isente de ICMS tanto as operações internas quanto as interestaduais para com os produtos da cesta básica. Se fosse adotada isenção, com manutenção de créditos, equivaleria ao princípio de destino puro para repartir o produto da arrecadação. Por exemplo, consideramos mais fácil o Rio Grande do Sul aceitar o princípio de destino para com todas as operações interestaduais do

que apenas para com os produtos da cesta básica, porque para todas as operações o Estado não mais auferiria arrecadação com as saídas para outros estados mas também não teria mais que suportar créditos advindos de outros estados. Mas se o princípio de destino for adotado só para com os produtos da cesta básica, como convencer o estado a suportar créditos advindos de outros estados e não auferir débitos ao remeter arroz para todos os demais estados?

### 3.3.3 Diferimento de Parcela da Incidência do ICMS nas Operações Praticadas Entre Contribuintes Localizados no Estado

Temos explicitado as distorções provocadas pela adoção de alíquotas interestaduais diferenciadas. Examinemos mais uma modalidade para lidar, melhor dizendo, para neutralizar o efeito das alíquotas interestaduais inferiores às praticadas nas operações intra-estaduais.

As alíquotas interestaduais reduzidas levaram alguns estados a diferir<sup>94</sup> parte da tributação das operações internas, de modo a equiparar a carga tributária interna à interestadual, nas operações praticadas entre contribuintes, neutralizando assim a diferenciação de alíquotas. As alíquotas diferenciadas continuam vigorando para repartir receita entre os estados, mas estes, ao adotar referido tipo de diferimento, tentam imprimir igualdade de condições competitivas às empresas localizadas no estado relativamente às de outros estados. O diferimento, com este objetivo, na medida em que visa neutralizar a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, equivale a adotar alíquotas uniformes nestas operações, todavia nivelando as alíquotas por baixo, pois a medida se aplica às alíquotas internas superiores a 12%, que então ficam sujeitas a uma alíquota efetiva de 12%, nas operações entre contribuintes.

A proposta foi originalmente formulada em 1983 pelo tributarista Luiz Fernando Van Erven Van Der Brooke, em nome da Associação Comercial do Paraná, visando contribuir para com projeto do então Governador do Estado, José Richa, denominado ‘paranização das compras’. Operacionalmente e como exemplo, para uma alíquota intra-estadual de 18%, é concedido diferimento de 33,33% do ICMS incidente nas operações intra-estaduais de saídas praticadas entre contribuintes<sup>95</sup>, de modo que a alíquota efetiva resulte em 12%, sendo a diferença de

---

<sup>94</sup> Diferimento equivale ao regime de substituição tributária para as operações antecedentes.

<sup>95</sup> Aquisições dentro do Estado.

tributação deslocada para incidir em estágio posterior de circulação, por ocasião da saída destinada a não contribuinte do imposto e para consumidor final.

Logicamente o diferimento deve ser encerrado em determinado estágio da circulação para que a parcela da carga tributária diferida possa ser recuperada. Para tanto, algumas operações não podem ser contempladas com o benefício, tais como: por ocasião da saída destinada a consumidor final, a uso e consumo próprio do estabelecimento contribuinte, ao ativo imobilizado; bem como as operações imunes, as isentas, ou as sujeitas ao regime de substituição tributária<sup>96</sup>. Nestes casos o contribuinte recupera em favor do estado a parcela diferida na(s) etapa(s) anterior(es). O mecanismo é automático na medida em que no estágio em que se encerra o diferimento o contribuinte tem um débito maior do que o crédito por entradas, resultando em maior saldo devedor de imposto do que aquele que resultaria na ausência do diferimento em qualquer dos estágios.

Conforme explicitado o objetivo é o de nivelar a carga tributária do ICMS das aquisições internas à das compras em outros estados, propiciando maior capital de giro aos contribuintes, na proporção do ICMS diferido. Com isso podem ficar estimuladas as aquisições dentro do próprio estado que adota a medida, com possível incremento da produção, emprego e, em decorrência, do próprio ICMS. Benefícios administrativos também podem ocorrer, como a redução de sonegação oriunda de operação interestadual simulada ou triangular, visando driblar a alíquota mais elevada.

Consideramos importante abordar este assunto para demonstrar o malabarismo que tem sido praticado pelos estados para contornar a verdadeira ‘barreira alfandegária às avessas’ que representa a sistemática do ICMS nas operações interestaduais, com alíquotas diferentes das intra-estaduais.

As distorções na formação dos preços que a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais em relação às internas provoca é antiga. A estabilidade da moeda, com o advento do Plano Real em 1994, apenas desnudou mais claramente, conforme comentamos. A competitividade, a necessidade de reduzir custos e margens de lucro, o aumento nas taxas reais de

---

<sup>96</sup> Alguns estados não permitem a aplicação do diferimento nas operações destinadas a estabelecimentos enquadrados em regimes simplificados de pagamento pois neste caso não é possível recuperar em estágio posterior a parcela da carga tributária diferida. O estado do Paraná estendeu o regime do diferimento também para as vendas destinadas aos estabelecimentos enquadrados no regime fiscal de micro e pequenas empresas, razão pela qual, rigorosamente, não há que se falar em diferimento, mas sim em isenção de imposto, proporcional à parcela diferida, na medida em que o imposto diferido não é recuperado.

juros, são fatores que realçaram o diferencial de competitividade que compras em outros estados com alíquota menor do que a aplicada às operações intra-estado pode representar.<sup>97</sup>

Em tese a diferença de alíquota não deveria provocar distorções na formação dos preços. Afinal, quando a operação é sujeita a uma alíquota maior para o adquirente, maior também é o valor do crédito que pode ser apropriado pelo adquirente e menor é o saldo devedor de imposto deste contribuinte depois da revenda. Vale dizer, em um imposto neutro sobre o valor agregado, isento de fatores que distorcem a cadeia normal de débitos e créditos, bem como em uma economia com um custo racional do dinheiro (taxas de juros civilizadas), a diferença de alíquotas não deveria implicar, para o adquirente, em um componente relevante na escolha da origem territorial do fornecedor.

No cadastro de contribuintes do ICMS do Paraná de 01/01/05, de um total de 196.132 contribuintes, 148.109 estavam enquadrados em regime simplificado de pagamento, o equivalente a 77,3% do total de contribuintes. Para grande parte destes estabelecimentos o imposto é desonerado ou não é apurado aplicando alíquotas progressivas sobre o faturamento, ou seja, não é apurado através do método dos débitos-créditos. Como não há aproveitamento dos créditos decorrentes de entradas, pois no regime simplificado há um rompimento na cadeia normal de débitos-créditos, é ‘simples’ concluir que para contribuintes enquadrados em regimes do SIMPLES dos estados é preferível comprar com alíquota de 12% ou mesmo de 7% em outro estado do que dentro do próprio estado, quando esta alíquota é maior. Por esta mesma razão, em que pese que os estabelecimentos enquadrados no SIMPLES geralmente são excluídos da possibilidade de adquirir com o diferimento de que estamos tratando, problemas de isonomia tributária são gerados além de que fica bastante prejudicado o objetivo de imprimir maior competitividade às empresas localizadas dentro do estado quando um universo tão significativo de contribuintes são excluídos do regime de diferimento de que se está tratando.

Há que se considerar que no caso de estabelecimentos enquadrados no regime normal de apuração, outros fatores também determinam a escolha geográfica / territorial do fornecedor. Em que pese o fato de que o giro dos estoques está cada vez mais rápido, adquirir com alíquota de 17% ou 18% (p.e.) e não com a de 12% impacta no capital de giro das empresas, principalmente

---

<sup>97</sup> Levando em conta que a maioria das operações a que se aplica alíquota de 25% são com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, independentemente se a operação é interna ou interestadual e para o caso dos produtos sujeitos a alíquota interna de 12% inexistente a problemática, de modo que o diferimento em questão se aplica na prática e preponderantemente para a alíquota interna padrão de 18% ou de 17%, a depender do estado.



se as compras são financiadas, isto é, sujeitas a altas taxas de juros. Algumas circunstâncias levam as empresas a apresentarem saldo credor de ICMS, o que também as estimula a adquirir com alíquotas menores, seja pelo custo que representa ‘carregar’ créditos acumulados, seja pela dificuldade em obter autorização para transferi-los. Por vezes não há nada de nobre na escolha do contribuinte, a qual pode residir em meras estratégias de sonegação. Neste caso, feitas todas as manobras para reduzir os débitos de ICMS, e mesmo assim não conseguindo neutralizar todos os créditos, o contribuinte opta por adquirir onde as alíquotas são menores, como é o caso de compras em outros estados.

Dentre outros fatores, este é um dos motivos pelo qual a tese de adoção do princípio do estado de destino quanto à alocação de receita, com cobrança no estado de origem, consta da maioria das propostas de reforma tributária pós CF/88. Episódios cada vez mais frequentes que integram o contexto da ‘guerra fiscal’ denunciam o esgotamento da sistemática atual do tributo e de que é inoportuna a sua utilização intensiva como instrumento de política econômica. A dificuldade para os dirigentes públicos reside em como proceder enquanto pelo menos parte da neutralidade na tributação do ICMS não é restabelecida.

Feitas algumas reflexões pode-se dizer que diferir parcela da carga tributária nas operações internas entre contribuintes localizados do estado pode resultar em ganhos a determinado estado enquanto um mínimo de neutralidade no ICMS não é restabelecida. Se por um lado o estado perde com o diferimento, por outro se questiona a respeito do que é que ganha se as aquisições forem feitas em outros estados. Semelhante ao problema da guerra fiscal, o paradoxo reside na contradição de uma política pública em que se visualizam ganhos individuais e perdas para o conjunto da nação.

Perdas de arrecadação podem ocorrer porque o estágio em que a parcela de imposto diferido deve ser recuperada é mais exposta à sonegação, por ser mais pulverizado, pois em geral trata-se de estabelecimentos do comércio varejista.

### 3.3.4 Benefícios e Incentivos Fiscais e ‘Guerra Fiscal’

Ainda que o núcleo central deste trabalho não resida na questão dos benefícios e incentivos fiscais, e mesmo que este espaço não comporte uma avaliação com a profundidade que

desejariamos, é necessário abordar o tema em vista de que há um forte vínculo entre o que tem sido denominado de ‘guerra fiscal’ e a atribuição de competência estadual para imposto do tipo IVA, mormente com adoção do princípio de origem restrita (seja em relação à tributação e cobrança, seja em relação à alocação do produto da arrecadação), pois são fatores que favorecem a guerra fiscal.

Isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão, só podem ser concedidos mediante lei específica do Ente Político ao qual compete a instituição do tributo (art. 150, § 6º, CF/88; art. 97, VI, CTN). Dada a característica de imposto nacional do ICMS, os benefícios devem ser aprovados por deliberação dos estados (art. 155, § 2º, XII, “g”, CF/88). A LC 24/75, recepcionada pela CF/88, regulamentou a forma de deliberação do CONFAZ, sendo necessária a unanimidade dos representados para a aprovação das concessões e quatro quintos para a revogação. Os convênios podem ser impositivos ou facultativos e após ratificação nacional devem ser acatados por todos os estados.

Às operações de importação devem ser aplicados os mesmos benefícios concedidos aos produtos nacionais, de modo a assegurar o mesmo tratamento e em respeito ao já referido princípio da não-discriminação.

Como analisado na seção 3.3, isenções e reduções de base de cálculo nem sempre são concedidas com o direito de manutenção dos créditos fiscais relativos ao imposto incidente nas operações anteriores, gerando cumulatividades quando concedidas para estágio intermediário do ciclo econômico. Não obstante, esta modalidade de benefício também tem sido empregada.

Conforme BINS (2000, p.60) “A administração do imposto utiliza-se de uma variada tipologia de benefícios e incentivos fiscais, tais como isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, diferimentos com exclusão de responsabilidade e alongamento dos prazos de pagamento. Todos, indiscriminadamente, são largamente utilizados, gerando centenas de exceções às normais incidências impositivas.” Isso por si só é bastante para afetar a neutralidade e a simplificação tributária e as chances de harmonização tributária no contexto do MERCOSUL. Contudo, aspecto preocupante é que se tornou comum a prática de concessão de benefícios e incentivos fiscais na área do ICMS concedidos à revelia do CONFAZ, com vistas a atrair novos empreendimentos, a imprimir maior competitividade aos produtos fabricados no estado concedente, a interferir na competitividade das empresas já instaladas.

Segue uma breve descrição destes benefícios, sem a pretensão de uma demonstração detalhada, antes apenas com o propósito de elucidar o assunto.

Nesta seção empregamos a palavra 'financiamento' para designar as diversas modalidades de programas estaduais que utilizam o ICMS como instrumento na atração de novos investimentos, particularmente aqueles em que os benefícios 'financiam' o ICMS 'novo' gerado pelo empreendimento. Os programas por vezes concedem dilação<sup>98</sup> no prazo de pagamento, com ou sem correção monetária.

Uma modalidade bastante utilizada é a do crédito presumido, na qual o contribuinte apura o imposto normalmente e o saldo devedor é no todo ou em parte anulado pelo crédito presumido concedido, levando-se em conta que crédito presumido que anula integralmente o saldo devedor ter efeito de isenção. Não obstante, como o imposto é destacado normalmente na nota fiscal, gera crédito de ICMS na operação subsequente, muitas vezes em outro estado, ainda que o imposto tenha sido anulado na etapa anterior, no estado de origem. Assim o peso financeiro do benefício é efetivamente suportado pelo estado onde o bem é consumido.

Os instrumentos utilizados variam bastante no tempo. Nos mais antigos era utilizada a via orçamentária para a concessão dos benefícios. Esta modalidade, genericamente denominada de benefício financeiro, persiste até hoje em alguns estados, ainda que não seja o único instrumento utilizado. A empresa recolhe normalmente o imposto, que então é devolvido ao contribuinte, no todo ou em parte, na forma de 'financiamento' (com diferentes prazos de carência e de pagamento, bem como com incidência de correção monetária, integral, parcial, mas não raro com ausência de correção monetária). Em geral o estado cria um fundo, que pode ser administrado por banco estadual, quer seja de desenvolvimento ou comercial, agência de fomento ou mesmo uma secretaria de estado, que por sua vez cria linha específica de crédito, vinculada ao imposto recolhido. Nesta modalidade de benefício (pela via da despesa pública) a política é bem mais transparente e compatível com as escolhas coletivas, afinal o orçamento é votado nas assembleias legislativas. Ainda que se alcance uma harmonização tributária no ICMS a modalidade de benefícios pela via orçamentária é legítima e difere em muito dos demais instrumentos da 'guerra', como se poderá comprovar.

---

<sup>98</sup> Dilação designa o alongamento ou postergação no prazo de pagamento do imposto.

Muitos estados deslocaram o instrumento da via orçamentária para a via da receita, hipótese em que o imposto não chega a ser recolhido ao estado. Significa que o estado prioriza esta política relativamente às demais, pois pela via da renúncia da receita os benefícios não precisam competir com outros programas de governo pela disponibilidade de recursos, não ficam restringidos pelas vinculações orçamentárias. É um dos paradoxos da guerra fiscal a constatação de que esta ‘política pública’ é prioritária a ponto de que não precisa competir pelos escassos recursos públicos. Este caso também comporta vários tipos de benefícios<sup>99</sup>, que resumimos de PEDROSA *et al* (2000), que assim os tipifica:

- Benefícios que resultam em redução do débito do imposto: redução de alíquota<sup>100</sup>, isenção e redução da base de cálculo;
- Benefícios que implicam em aumento do crédito do imposto: crédito presumido;
- Benefícios que promovem redução do saldo de imposto devido, diretamente (desconto sobre o valor nominal ou real devido) e indiretamente (recolhimento em prazo maior que o normal, sem correção monetária e sem juros).

A alternativa mediante a qual o imposto não chega a ser recolhido ao estado, passou a ser empregada mais intensamente porque permite uma maior flexibilidade orçamentária. Seja em razão de dificuldades orçamentárias enfrentadas pelos estados, seja porque inúmeras vinculações orçamentárias criadas ao longo dos anos levaram a que os orçamentos estão cada vez mais ‘engessados’ e os estados passaram a ter cada vez mais dificuldade para honrar os benefícios fiscais contratados, porque depois de ingressado o imposto no tesouro, ele sofre várias vinculações<sup>101</sup>, reduzindo a margem de manobra para cumprir com os Termos de Acordos de financiamentos compromissados.

---

<sup>99</sup> A seguir alguns dos instrumentos genéricos, à revelia do CONFAZ, mediante os quais o Executivo Estadual do Paraná obtém respaldo para instituir mecanismos para atração de empreendimentos e proteção à economia paranaense:

- Lei nº 9.895/92, art. 2º: “Fica ainda o Poder Executivo autorizado a conceder estímulos, de natureza fiscal ou financeira, destinados a consolidar decisões de investimentos relativas a empreendimentos econômicos novos para o território do Estado do Paraná”.

- Lei nº 10.689/93, art. 2º: “Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regule a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.”

<sup>100</sup> Leve-se em conta que é prerrogativa dos Estados estabelecer as alíquotas internas, desde que igual ou superior à maior alíquota interestadual, mediante Lei estadual.

<sup>101</sup> Algumas vinculações: 25% do ICMS pertence aos Municípios; do orçamento estadual, 25% para

Os tipos que abordamos sumariamente são benefícios vinculados ao ICMS, ou seja, não levamos em conta outras modalidades para a atração de empreendimentos, como doação de terrenos, de obras de infra-estrutura, linhas de crédito subsidiadas, participação do estado no capital da empresa, etc..

Passemos a analisar em que consiste a ‘guerra fiscal’ e investigar as motivações que viabilizam a sua existência. ALVES (2001, p.29) identifica a guerra fiscal como “... um processo pelo qual os entes federativos buscam interferir no processo privado de alocação espacial, ou seja, no **deslocamento de plantas já existentes e na alocação de uma nova planta.**” [grifos da autora]. A autora (p.30) constrói também um conceito mais abrangente, o qual comporta outros instrumentos além daqueles vinculados a impostos como o ICMS e que relaciona a guerra fiscal não apenas “... ao grau de acirramento das políticas estaduais de incentivos, nem apenas a uma forma de intervenção na decisão alocativa, mas sim a todo tipo de disputa/conflito que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades produtivas e na concorrência setorial, sendo que, o instrumento tributário é o principal mecanismo de subsidiamento.”

Com princípio de origem (ainda que restrito) para tributar e cobrar o ICMS, bem como para alocar parte significativa do produto de sua arrecadação, a apropriação de receita do imposto fica fortemente vinculada à produção do estado, e esta por sua vez com a localização da atividade produtiva, o que torna bastante conveniente para o estado atrair a instalação do maior número possível de empresas, bem como estimular novos investimentos nas empresas já existentes.

Para ARAUJO (1999, p.48)

Nos contextos federativos, quando às unidades subnacionais é atribuído competência para cobrar impostos sobre a produção e circulação de mercadorias, a possibilidade de que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados e provoquem distorções nas decisões locacionais dos agentes econômicos também está presente nas transações internas, particularmente porque, dada a ausência de fronteiras fiscais entre as distintas jurisdições, não há restrições legais à movimentação de mercadorias entre as mesmas.

Leve-se em conta que a mobilidade de capitais no mercado interno é bem maior e mais fácil do que no externo, facilitando o deslocamento dos investimentos produtivos para as

---

educação (sendo 15% para o FUNDEF) e 12% para a saúde, além de vinculações específicas em cada estado. O governo estadual do Paraná tem as seguintes vinculações adicionais: 8,5% para o judiciário; 5% para o legislativo; 3,6% para o Ministério Público; 2% para ciência e tecnologia; 0,1% para a cultura. Os estados têm ainda a vinculação para o pagamento da dívida (intra-limite) para com a União, equivalente a até 13% da receita líquida real.

jurisdições que oferecem maiores vantagens. A autora refere (p.31) que as vantagens para o investidor, que “... mesmo se instalando em uma localidade cujo mercado consumidor é estreito, poderia exportar suas mercadorias para as outras unidades da Federação e, paralelamente, gozar dos benefícios recebidos”.

É claro que não é fácil manter harmonizado um imposto de competência subnacional. Difícil é aceitar que no Brasil tenha-se mais dificuldade para isso do que tem a UE para lidar com EM's soberanos. No Brasil, a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais, que deveria servir somente para repartir renda entre os estados produtores e consumidores, face à complexidade e variedade de benefícios fiscais e tratamentos tributários diferenciados, também acabou resultando em diferencial de competitividade e munição para a guerra fiscal.

A prática tem sido sistematicamente intensificada, por fatores que procuramos apontar neste tópico, cabendo referir que a LC 24/75 não estabelece penalidades para os agentes infratores. Deste modo, o ‘castigo’ aplicado ao estado concedente, reside em que a norma infratora deve ser revogada, por decisão do STF, em decorrência de julgamento a ADI impetrada, p.e., por outro(s) estado(s). Assim, ainda que no campo jurídico a LC 24/75 forneça instrumentos para inibir a guerra fiscal, concretamente ela tem sido insuficiente e até ineficaz. BARATTO (1997, p.6), com fundamento em VARSANO (1997), também identifica na sistemática de tributação do ICMS a dificuldade em fazer com que a LC 24/75 seja cumprida:

A LC 24/75 já tem mais que 20 anos [atualmente, quase 30 anos], não é cumprida e ninguém é punido. Por óbvio, há que se concluir que a realidade econômica está se impondo ao formal / legal. É inerente às características do ICMS a sua utilização como instrumento de política econômica. Enquanto os governantes visualizarem na guerra fiscal vantagens políticas e econômicas a LC dificilmente será cumprida. Portanto, a nação precisa fazer uma escolha: ou convive com a guerra fiscal ou muda a sistemática de tributação do ICMS, sendo uma das alternativas a adoção do princípio de destino na sistemática de tributação das operações interestaduais (titularidade da receita do ICMS passar a pertencer integralmente ao estado de destino, hipótese em que a arrecadação de cada estado guardará relação com o tamanho de seu mercado consumidor e não mais com a sua produção). (...) Estando atualmente o tributo vinculado à capacidade de produção, fica difícil condenar a ação dos governadores, ainda que se visualize o caráter predatório da guerra fiscal. Na falta de um articulador a nível nacional, talvez de uma instância supranacional que regule, policie, fiscalize, o jogo acaba mesmo sendo conduzido na base do ‘quem pode mais chora menos’.

Conforme CAVALVANTI e PRADO (1998, p.85) o cumprimento às regras do CONFAZ só foi possível “sob a vigilância de um estado forte e centralizador. (...) No período recente, a

impossibilidade de firmarem-se condições semelhantes coloca em xeque a necessidade de existência do CONFAZ”.

Para REZENDE e AFONSO (2004, p.338) “A assim chamada guerra fiscal lança suas raízes em um vácuo criado pela ausência de uma política regional patrocinada pela esfera federal para contrabalançar a tendência à concentração das atividades econômicas modernas no estado de São Paulo”. A guerra fiscal substitui, de certa maneira, os instrumentos de política regional existentes nas décadas de 70 e 80.

Como agravante, tem-se que quando há um nivelamento nas políticas de benefícios, estes já não se constituem em elementos diferenciais de atração para o estado concedente, mas apenas em pressupostos para atração, tornado os estados totalmente reféns desta ‘política pública’. É que a guerra é movida por um movimento de ação e reação, de interdependência entre os estados e quando todos passam a oferecer benefícios semelhantes, a condição de cada um em particular é a mesma que existiria na ausência de benefícios. A partir deste ponto, passam a prevalecer novamente como fatores atrativos os mesmos fatores usuais que afetam a escolha locacional do empreendedor, como a oferta de uma adequada infra-estrutura viária e de telecomunicações, a disponibilidade de mão-de-obra qualificada, a proximidade do mercado consumidor, etc.

Não nos parece lógico pressupor que, pelo menos, a guerra ajude a desconcentrar a indústria no país, ao contrário, até pode aprofundar as desigualdades, tendo em vista que os estados mais industrializados têm mais condições de bancar os benefícios, exigindo que os estados pequenos tenham que conceder benefícios pesados para conseguir se manter e bancar o ‘jogo’, digamos, permanecer em ‘campo de batalha’.

Ainda assim a prática da ‘guerra fiscal’ persiste em níveis elevados e por período muito maior do que se poderia imaginar sustentável, se levado em conta o seu caráter ‘autofágico’. Como a credibilidade desta ‘política pública’ é de frágil sustentação, as empresas têm exigido contratos cada vez mais respaldados em pressupostos que desvinculam os benefícios auferidos da geração de ICMS, salvaguardando-os em parte de questionamentos judiciais por parte de estados que se sentem prejudicados e que ingressam com ADI.

Temos convicção de que é necessário conciliar princípios que se apresentam de modo antagônico, como o da autonomia federativa com o da necessidade de harmonizar o imposto. Algumas alternativas que serão analisadas neste trabalho, apesar de reduzir a autonomia dos

estados, permitem restringir a guerra fiscal e ampliar a base contributiva do ICMS. Isto porque, paradoxalmente, a guerra fiscal pode representar ganho quando se analisa isoladamente determinado estado, mas implica em perdas quando se analisa o conjunto da nação. Em resumo: É possível resumir dizendo que o conjunto do país perde (sempre); alguns estados que concedem benefícios podem ganhar (por algum tempo, enquanto os demais não adotam salvaguardas ou medidas análogas); os empreendedores quase sempre ganham (empresas que obtêm vantagens fiscais ganham, o que impõe perdas às que não recebem benefícios equivalentes) (VARSANO, 1997).

Esta linha de raciocínio foi também explorada por PIANCASTELLI (1996), CAVALCANTI e PRADO (2000) e ALVES (2001). ALVES diferencia entre o impacto fiscal local e o impacto fiscal agregado dos benefícios fiscais. A autora argumenta que, embora exista um enorme custo fiscal associado aos investimentos financiados pelos instrumentos da guerra fiscal, é essencial considerar uma diferença entre o custo fiscal sofrido pelo estado que sedia o investimento e o custo fiscal para o país como um todo. O ‘financiamento’ de ICMS não implica em custo fiscal para o governo estadual que consegue sediar o investimento, embora a perda decorrente do período de subsidiamento importe em um custo fiscal para o país como um todo, mediante pressuposto de que o país sediaria o investimento de qualquer forma, mas o estado não necessariamente. O ‘financiamento’ de ICMS, então,

... não representa um custo fiscal para o governo estadual, perante a sua situação orçamentária corrente, muito pelo contrário, a receita futura gerada pelo investimento representa um ganho de arrecadação, ganho este que não existiria sem a instalação do investimento. No entanto, a perda decorrente do período de subsidiamento representa um custo fiscal para o país como um todo, desde que aceita a nossa hipótese de que o investimento ocorreria no país independentemente dos incentivos oferecidos (p.50).

A autora chama a atenção para os efeitos multiplicadores dos novos investimentos, de modo que no período de usufruto dos benefícios, ainda que o estado incorra em perdas orçamentárias, o novo empreendimento provoca efeitos indutores, como p.e., junto aos fornecedores e matérias-primas e insumos, que também podem ser atraídos para o estado, propiciando um aumento na arrecadação de atividades correlatas, em proporção maior ou menor do que as próprias perdas incorridas com a concessão dos benefícios, a depender da extensão ou não dos mesmos aos fornecedores de tais matérias-primas e insumos. Assim,



... a ausência do governo federal nas políticas nacionais de desenvolvimento regional coloca a guerra fiscal como uma alternativa lógica para as economias locais. Embora os governos estaduais incorram efetivamente em custos orçamentários, a indução de novos investimentos pode trazer vantagens econômicas e políticas ao governo que faz uso desse tipo de política. O aumento de emprego e renda, e também de arrecadação, poderá ser sentido ainda no curto prazo, se o programa for bem sucedido. Isso pode explicar porque as sociedades locais têm se mostrado fortemente comprometidas com os programas de incentivos de seus governos (p.50).

Para que não haja impacto da receita orçamentária corrente, assim entendida a obtida junto às empresas já instaladas e que recolhem normalmente o imposto, os estados procuram ‘financiar’ apenas a parcela do denominado ‘ICMS incremental’, aquele decorrente de aumento de imposto vinculado a investimento novo realizado, por nova empresa atraída ao estado ou mesmo por investimento novo realizado por empresa já existente. Em vista disso é que há um entendimento de que cada estado em particular não incorre em perdas, ao contrário, passam a ter uma receita futura e potencial de ICMS ‘incrementada’. Assim é que ALVES (2001) conclui que no período posterior ao esgotamento de todos os benefícios “... quando a empresa beneficiada passará a recolher o ICMS em volume normal, elevando a receita efetiva estadual a níveis mais altos do que a receita possível na ausência do investimento (...) todos os impactos fiscais positivos, derivados do investimento, estarão se realizando, na medida em que a própria empresa principal e todos os investimentos induzidos por ela passarão a recolher impostos, levando a arrecadação a um novo patamar (p.43)”.

É por isso que CAVALCANTI e PRADO (2000, p. 46) chamam atenção para o fato de que “... ao contrário do usualmente postulado, a guerra fiscal não resulta numa inexorável e imediata degradação da situação fiscal de cada governo subnacional que a pratica. A importância desta constatação não pode ser subestimada: indica que a guerra fiscal não tende a ‘morrer por si mesma’, e exige, portanto, uma ação política para controlá-la.” Assim, a necessidade de impor limites e controles decorre de que, ainda que os dirigentes públicos estaduais não visualizem perdas com a guerra, isso não significa que ela seja uma política pública virtuosa e que a sua prática deva ser legitimada. As conseqüências da guerra não devem ser minimizadas “primeiro e antes de mais nada porque o custo total incidente sobre o conjunto da sociedade é absurdamente elevado. Segundo, porque a ausência de qualquer controle público sobre um processo dominado, em última instância, pelo setor privado, tem levado (...) à expansão desmedida de benefícios, fora de qualquer controle racional.”

Na segunda metade da década de 90 a guerra fiscal assumiu contornos mais agressivos. ALVES (2001) chama a atenção para a concentração temporal dos investimentos havida neste período e para o grande volume de incentivos e variedade de instrumentos tributários utilizado pelos estados, no contexto da guerra fiscal para atração de empreendimentos do setor automotivo. Ainda que os instrumentos utilizados já tinham sido empregados em práticas mais antigas, é necessário ressaltar que nesta ‘batalha da guerra’ houve uma **“generalização e superutilização de práticas e instrumentos que haviam sido gestados nos anos anteriores.** [grifos da autora]. Os governos passaram a criar novos programas/ fundos ou reformularam os seus programas antigos para atender os interesses de uma única empresa (p.26, 27)”, circunstância que foi denominada por CAVALVANTI e PRADO (1998, p.89) por “operações fiscal-financeiras dedicadas a projetos específicos”, um novo tipo de relacionamento dos governos estaduais com o setor privado em que “ao invés das empresas buscarem acesso a programas amplos e formalizados previamente existentes, alguns programas tem sido formulados com o objetivo estrito de servir a uma determinada empresa”.

Talvez por tratar-se de ‘guerra’ a concessão de benefícios fiscais tem sido pouco seletiva, como bem identifica MACEDO (2004, p.195-196)

Em geral, as políticas estaduais de desenvolvimento industrial no Brasil privilegiam o lado da “oferta” de instrumentos e recursos. São do tipo “balcão” e estão disponíveis em alguma repartição pública. As políticas e instrumentos de estímulo e orientação pelo lado da “demanda” por desenvolvimento industrial (ampliação, realocação, incorporação de progresso técnico, etc.), a serem forjadas no interior e a partir das empresas e/ou de arranjos produtivos locais, são muito restritas. Em geral, as políticas pelo “lado da demanda” procuram identificar nichos de mercado para as empresas, apoiar e romper barreiras às entradas nesses nichos, organizar processos de cooperação na aquisição de matérias primas, definir estratégias de exportações, induzir a incorporação de progresso técnico, marketing, etc. Pode-se afirmar que, no Brasil, as políticas industriais de desenvolvimento industrial oferecem instrumentos e recursos, mas carecem de uma forte articulação com as instituições prestadoras de serviços de extensão que induzam e orientem as empresas a melhorar as suas condições de gestão, em geral, e de capacidade de inovativa ou de modernização tecnológica, em particular.

Foi também depois da segunda metade da década de 90 que os estados intensificaram o uso da guerra fiscal também para a atrair empreendimentos comerciais e de outros serviços. Com o avanço acentuado da inovação tecnológica, ficou cada vez mais difícil justificar a concessão dos benefícios ao número de empregos gerados, então não foi mais possível assegurar que “aonde

vai a indústria o emprego vai atrás”<sup>102</sup>. Além disso, como as ‘coisas em termos de ICMS estavam ainda mais soltas’, teve impulso a modalidade de guerra fiscal no comércio atacadista.

O fato gerador do ICMS nas importações do exterior, na ausência de mecanismos punitivos para a guerra fiscal, estimula a concessão de benefícios para empresas do comércio atacadista. Ainda que a LC 87/96 estabeleça que o ICMS da importação pertence ao estado destinatário **físico** da mercadoria, relevante para a hipótese de incidência do imposto é o destinatário jurídico. Importador é o estabelecimento destinatário jurídico da importação, ainda que a mercadoria seja destinada a outro estado, diretamente depois do desembaraço ou mesmo depois de internalizada no território do estado de localização do estabelecimento importador.

A modalidade de financiamento, crédito presumido e redução de débito de ICMS decorrente de importação, cuja mercadoria é antes internalizada no estado que pratica a operação para posterior destinação a outros estados, era um modelo adotado pelo Espírito Santo (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias - FUNDAP), que passou a ser utilizado por vários outros estados quando a guerra fiscal, depois do início do Plano Real, assumiu contornos mais agressivos. A crítica em financiar ICMS decorrente de importação reside em que não é o estado que financia o ICMS o perdedor, mas sim os estados de destino físico das mercadorias. Depois que a importação é internalizada no território do estado que pratica a operação, os estados destinatários, na etapa seguinte, suportam créditos de ICMS (de 12% ou de 7% a depender da alíquota vigente nas operações interestaduais), que foram objeto de débitos gerados no estado importador, que então financia (e até mesmo devolve) a quase integralidade deste ICMS que de outro modo seria do estado destinatário físico da mercadoria, na ausência dos benefícios e mediante hipótese de que os mesmos afetem a escolha de localização da firma importadora, hipótese bastante factível.

A LC 101/00, muito conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14 procura impedir que benefícios fiscais afetem o equilíbrio financeiro-orçamentário dos entes da administração pública. Muitos interpretam como um dispositivo que contribui para restringir a ‘guerra fiscal’ mas não é este o caso. O art. 14 estabelece que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar

---

<sup>102</sup> Frase citada por Antonio Barros de Castro, em palestra proferida em Curitiba, em 1997, no Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social - IPARDES, com o tema “A Abertura da Economia Brasileira e Seus Impactos Regionais”.

acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a sua vigência e nos dois seguintes”. É necessário ter presente que a LC 101/00 insere-se no ramo do direito financeiro, não interfere no comando das normas de cunho tributário relativas à forma de concessão de benefícios e incentivos fiscais. O alcance da aplicação do art. 14, é o de assegurar orçamentos equilibrados. Como no âmbito das renegociações das dívidas os estados se comprometeram com pagamento mensal em termos de percentual de sua receita líquida real, faz-se necessário impedir que os benefícios fiscais, consentidos no âmbito do CONFAZ ou à sua revelia, comprometam o desempenho da receita. Disto decorre que o art. 14 estabelece em seus incisos que a renúncia de receita deve estar acompanhada de demonstrativo que comprove que não haverá afetação nas metas fiscais previstas, ou que estará acompanhada de medidas de correspondente compensação, por meio de aumentos de receita através de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A exigência de que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, é regra que integra a CF/88 (art. 165, §6º) desde a sua edição original, então se pode questionar a respeito da eficácia prática de uma norma hierarquicamente menor. A LC 101/00 não pode nem pretende impedir a concessão de benefícios, mas apenas o de impor critérios para a sua concessão e ampliação, quando implicam em renúncia de receita. Basta que seja demonstrado que a concessão não afetou as metas fiscais estipuladas para que o benefício possa ser concedido. Demonstrar nos orçamentos **todos** os benefícios é desejável, a CF/88 já o previa, todavia, apenas na hipótese de comprometimento das metas fiscais previstas no orçamento é exigido que o estado demonstre o impacto e aponte fontes de financiamentos para compensar a renúncia. Como muitos benefícios são anteriores à LC 101/00 e continuaram depois dela, não há renúncia nova de receita. Além disso, para o caso de benefícios concedidos a novos investimentos, atrelados ao ‘ICMS incremental’, a ausência de ingresso imediato de imposto também não afeta as metas orçamentárias, dispensando a criação e demonstração de medidas compensatórias.

Para COSTA (2003, p. 11-12)

... é princípio básico de qualquer projeto federativo, (...) a proibição do estabelecimento de distinções na circulação de mercadorias e serviços no território dos Estados. Na Constituição dos Estados Unidos da

América, de 1787, já havia menção para esse tipo de vedação. ‘Guerra Santa’ para os que enxergam nela, numa atitude voluntarista e ingênua, para falar bem, a única forma de atrair investimentos privados às regiões mais carentes do Brasil. (...) Durante algum tempo, essa retórica funcionou. E os Estados que não aderiram à ‘Guerra’ foram penalizados. Coisas dessa triste federação essa que penaliza quem opta por observar a Constituição Federal. (...) os Estados comprometeram a sua capacidade de aglutinação para a consecução de objetivos comuns.

No contexto recente das discussões da reforma tributária do ICMS, o término da guerra fiscal encontra uma série de obstáculos. Em primeiro lugar alguns estados do N/NE/CO+ES condicionam a aprovação de um imposto uniforme à instituição de mecanismos compensatórios, como a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional, que permita suprir em parte a ausência de uma política industrial nacional de desenvolvimento. Em segundo lugar e a rigor, a PEC 285/04 não termina com a guerra, pois os benefícios que já foram concedidos à revelia do CONFAZ no passado são legitimados e podem ser usufruídos por até mais 11 anos, contados da data da promulgação da Emenda, extinguindo-se apenas na medida em que os contratos, concedidos sob prazo certo e condição, forem expirando. Apenas a concessão de novos benefícios fica vedada.<sup>103</sup> Em terceiro lugar porque mesmo em sendo aprovada a redação contida na PEC 285/04, como esperar que ela seja eficaz se parte significativa da receita, ou seja, a mesma proporção atual, continua vinculada à produção e não ao consumo do estado?<sup>104</sup>

As principais resistências para uma redação mais rígida bem como para uma transição mais curta são manifestadas, de um modo geral, pelos estados do N/NE/CO+ES. Mais especificamente, os estados do Centro-Oeste, principalmente o DF, reivindicam a legitimação e a continuidade por pelo menos mais cinco anos, dos benefícios concedidos aos atacadistas, o que de fato consta na redação da PEC 285/04, em sua versão de abr/05. Os estados do Nordeste também estão atuando em bloco, principalmente na criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional e no alongamento do prazo de transição, que na redação da PEC 285/04 é estabelecido em 11 anos, conforme referido.

Durante a tramitação da PEC 41/03 na Câmara dos Deputados, em primeiro turno, alguns estados conseguiram alterar redação de dispositivo que estabelecia a fronteira a partir da qual

---

<sup>103</sup> Conforme art. 3º, II da PEC 285/04 “fica vedada, a partir da promulgação desta Emenda, a concessão ou prorrogação de isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativos ao imposto.”

<sup>104</sup> Conforme art. 3º, III da PEC 285/04, na vigência dos dois primeiros exercícios da nova sistemática para as operações interestaduais, as alíquotas interestaduais de referência devem ser fixadas de modo a manter a mesma proporcionalidade atual.

ficaria vedada, a partir da promulgação da Emenda, a concessão ou prorrogação de incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativamente ao ICMS. A data foi alterada de 31 de julho de 2003 (uma data que na ocasião já pertencia ao passado) para 30 de setembro de 2003 (uma data futura na ocasião)<sup>105</sup>. Como havia intenção do governo federal de uma tramitação rápida da reforma, o estabelecimento de uma data futura e não pretérita como fronteira para os benefícios fiscais que seriam convalidados / legitimados pela Constituição Federal, provocou o que a imprensa chamou de “farra de setembro”, pois muitos estados intensificaram a concessão de benefícios e a aprovação de Decretos, aumentando rapidamente os instrumentos da guerra fiscal. Assim, além da reforma tributário do ICMS não ter sido aprovada, como de costume, o imposto ficou bem pior do que já estava. A redação da PEC 285/04, art. 3º, na versão de 20/04/05, estabelece os prazos máximos de fruição dos incentivos e benefícios a partir da promulgação da emenda: a) 11 anos “para os destinados ao fomento industrial, agropecuário e aqueles vinculados à estrutura portuária, à cultura, ao esporte, a programas sociais, ao investimento em infraestrutura rodoviária e em programa habitacional, inclusive os concedidos em caráter individual e os de natureza objetiva concedidos por produto”; b) 5 anos para os demais.

Na versão original da reforma (PEC 41/03) discutia-se a adoção de alíquota interestadual de referência de 4%, de modo que uma proporção de receita superior à atual pertenceria ao estado de destino (princípio de destino parcial no que se refere à atribuição de receita).<sup>106</sup> Como a lógica do imposto estaria mais próxima ao tamanho do mercado consumidor de cada estado, ficaria bastante restringida a munição para a guerra. Conforme PANZARINI (2003)<sup>107</sup> “4% não é combustível suficiente para localizar uma fábrica no lugar errado. Hoje o governo baiano pode devolver 12% [de ICMS] para a Ford. Quando a alíquota for caminhando para 4% (...) vai ter cada vez menos para devolver. Se tiver um contrato de gaveta o governo baiano vai ter que fazer menos escola para pagar a Ford.” Todavia, alguns estados exportadores líquidos na BCI, principalmente São Paulo, não aceitaram aproximar o ICMS de um imposto tipo destino quanto à

---

<sup>105</sup> PEC 41/03, art 3º, art. 90 do ADCT, I: “fica vedada, a partir da promulgação da presente Emenda, a concessão ou prorrogação de incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativamente ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição [ICMS], exceto a prorrogação, até a vigência da lei complementar referida no inciso I, de incentivos ou benefícios fiscais concedidos para atendimento das disposições do art. 146, III, d, da Constituição, e a concessão ou prorrogação por convênio, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, **considerando-se extintos, na data da promulgação da presente Emenda, quaisquer outros incentivos e benefícios fiscais ou financeiros concedidos a partir de 30 de setembro de 2003** [grifos nossos].”

<sup>106</sup> Esta proposta é detalhadamente analisada no tópico 4.5.3.3.

<sup>107</sup> PANZARINI, Clóvis. Programa televisivo ‘Passando a Limpo’, de Boris Casoi, em 20/09/03.

atribuição de receita, de modo que a PEC 285/04 mantém a mesma proporcionalidade atual, conforme referido. É mais uma das contradições de nossa federação. São Paulo que duas coisas incompatíveis ao mesmo tempo: fim da guerra fiscal e manutenção da proporcionalidade atual para o ICMS que pertence ao estado de origem (princípio de origem restrita).

Em vista das questões colocadas, continuará não sendo possível contar com a lógica do imposto para restringir a guerra, mesmo que a PEC 285/04 venha a ser aprovada. Será necessário contar exclusivamente com a utilização, por parte dos estados, do disposto no art. 155, §2º, XII, 'I' da PEC 285/04, em versão de abr/04, que estabelece que cabe à LC “prever sanções, inclusive retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, aplicáveis aos estados e ao distrito federal e seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto no inciso VII”.

De todo modo, acabar com todos os benefícios fiscais de imposto estadual incidente sobre mercadorias e serviços não é factível. Como dissemos, sempre será possível conceder benefícios pela via financeira, assim entendida a concessão mediante previsão na despesa orçamentária. Adicionalmente, é necessário levar em conta a constatação de CAVALVANTI e PRADO (1998) de que se fosse adotado o princípio de destino quanto à alocação de receita, o uso da guerra fiscal poderia ser invertido. Em o imposto guardando relação com o tamanho do consumo de cada estado, não mais ficando estreitamente atrelado à produção, a munição para a guerra com motivação respaldada no fornecimento de bens e serviços a consumidores localizados em outros estados seria restringida, todavia aqueles estados com um mercado intra-estadual representativo teriam potencializada a motivação para a concessão de benefícios. Segundo os autores

Para muitos setores, escalas de produção viáveis, senão ótimas, podem ser próximas da parcela de mercado local controlada pela firma. Isto recolocaria, apenas para os grandes estados, a possibilidade de negociar condições para a arrecadação do IVA em troca de investimentos, mesmo com a adoção do princípio de destino. Desse ponto de vista, o princípio de destino representa um trunfo para os estados menores não-produtores, pois amplia sua parcela na arrecadação, mas também uma perda de potencialidade relativa no uso do subsídio tributário (p.138).

Como se pode observar, acabar com a guerra fiscal não é simples mas acreditamos que a adoção do princípio de destino quanto à atribuição de receita, ainda que uma pequena parcela pertença ao estado de origem, contribuiria para restringir a guerra fiscal. Adicionalmente, a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional, bem como a disponibilidade de outras

transferências federais há bastante tempo institucionalizadas, são fatores que viabilizam a adoção de um imposto mais harmonizado, com ganhos generalizados para os estados, ainda que seja impossível que tais ganhos sejam equitativos do ponto-de-vista inter-regional.

Enfim, a reforma tributária do ICMS é apontada há muitos anos como necessária para submeter a guerra fiscal ao controle que atualmente fugiu dos próprios governos estaduais, reféns desta política. Como o uso da guerra é fortemente vinculado a dois atributos na sistemática atual do ICMS, que são a atribuição de competência estadual e a adoção do princípio de origem (restrita) na coordenação jurisdicional interestadual, as propostas de reforma enfatizam estes aspectos. É por isso que integra o objetivo desta dissertação investigar a respeito da possibilidade de que mecanismos alternativos de tributação, cobrança e repartição do produto da arrecadação sejam mais adequados para a sistemática do imposto nas operações interestaduais. Então a questão que se coloca é: mediante pressuposto de manutenção de competência estadual para o ICMS, qual o modelo que permitiria senão eliminar, pelo menos restringir a guerra fiscal?

BINS (1999, p.62) elenca as alternativas existentes para a solução do problema: “o efetivo cumprimento da lei, que estabelece a forma especial de concessão de benefícios no domínio do ICMS; a declaração de inconstitucionalidade das normas utilizadas para tal fim; a utilização dos instrumentos punitivos existentes; ou a atribuição das receitas relativas às operações interestaduais aos Estados de destino, de tal sorte que o local de origem não mais disponha de receitas decorrentes do consumo de outros Estados para a concessão de benefícios fiscais”.

### 3.4 PRINCÍPIO JURISDICIONAL - O SISTEMA TRIBUTÁRIO DO **ICM** NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Tendo em vista que o núcleo central desta dissertação reside no ICMS das operações interestaduais, consideramos importante resgatar parte da história do ICM nesta seção, e do ICMS na seção seguinte, principalmente com vistas a identificar a origem e os desdobramentos posteriores da opção pelo modelo de alíquotas interestaduais diferenciadas e inferiores às aplicadas às operações internas. Conforme temos ressaltado, a sistemática tem por finalidade partilhar receita entre o estado de origem e de destino, mediante mecanismo operacionalizado pelo contribuinte. Este resgate permitirá que identifiquemos se o efeito distributivo de fato



acontece ou se os estados foram tomados por uma ‘ilusão tributária’, terminologia que emprestamos de PEDROSA (2000, p.8).

Um aspecto interessante é que o ICM, em sua origem, era um imposto uniforme e harmonizado, pelo menos muito mais do que o ICMS e especialmente no que se refere às alíquotas. Em 1967, no início da vigência do ICM a alíquota era de 15%, uniforme em todo o território nacional, aplicada inclusive às operações interestaduais e de exportação. No início do ICM os estados temiam que um imposto não-cumulativo não produzisse o mesmo montante de receita que o IVC, bem como preocupação com a imunidade nas exportações de produtos industrializados (CF/67), então houve as primeiras iniciativas para calibrar a alíquota do ICM, que tinham que ser uniformes para uma mesma região geoeconômica:

- a) a alíquota foi alterada, de 15% para 18%, ainda em 1967, por parte dos estados do N/NE, em todas as operações, o que era permitido pela legislação, até determinado limite<sup>108</sup>;
- b) a alíquota foi alterada, de 15% para 17%, gradativamente, em março e abril de 1968, por parte dos estados do S/SE, apenas nas operações internas (a interestadual e a de exportação foi mantida em 15%)<sup>109</sup>.

Então foi percebido que a alíquota interestadual menor que a interna poderia servir ao propósito de partilha de rendas entre o estado de origem e de destino e em assim sendo, a alíquota interestadual poderia ser reduzida para menos do que 15%. Foi levado em conta apenas o efeito lógico/matemático/financeiro e de curto prazo, tal como demonstrado na tabela 8, sem uma reflexão cuidadosa a respeito das conseqüências econômicas, apesar do alerta dos especialistas, conforme mais adiante analisado.

A tabela a seguir demonstra em linguagem matemática e contábil como se espera que opere a partilha de receita entre o estado de origem e de destino com a sistemática adotada desde o início do ICM e que foi intensificada no ICMS (tópico seguinte). Alguns pressupostos para os cálculos são:

- foram considerados 4 estágios na cadeia de produção e comercialização;

---

<sup>108</sup> Em Convênio de Natal de 10 de março de 1967, o primeiro do ICM, foi rompida a uniformidade de alíquota do imposto, quando os estados da Região Nordeste aumentaram de 15% para 18% a alíquota das operações internas, medida que foi seguida pelo Centro-Oeste, em Convênio de Cuiabá de 07 de junho de 1967.

<sup>109</sup> Note-se que o primeiro episódio de alíquota interestadual inferior à interna é de iniciativa do S/SE, ao aumentar de 15% para 17% a alíquota interna e mantendo em 15% a interestadual.

- o imposto não integra sua própria base de cálculo (incidência “por fora”), para facilitar a visualização; por esta mesma razão adota-se alíquotas hipotéticas de 20% e de 10%;
- os valores (compras e vendas) são os mesmos utilizados nos exemplos matemáticos do tópico 2.3.2.2.2;
- no estágio 1 parte-se de pressuposto que não houve crédito anterior de imposto, p.e., em decorrência de isenção nas compras de insumos agrícolas;
- as operações são praticadas entre contribuintes exceto a venda do estágio 4, que é destinada a consumidor final; as operações dos estágios 1, 2 e 3 ocorrem dentro do estado de origem; a operação do estágio 3 para 4 ocorre entre dois estados diferentes e é então que opera a sistemática de alíquota interestadual inferior à interna.

TABELA 8 – ICM E ICMS – MECANISMO DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – DEMONSTRATIVO DA PARTILHA DE RECEITA

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS       | ESTÁGIOS ECONÔMICOS               |  |  |   | TOTAL DO IMPOSTO |              |             |
|--------------------------------|-----------------------------------|--|--|---|------------------|--------------|-------------|
|                                | Extração                          | Fabricação                                   | Atacado  | Varejo  | Est. Origem      | Est. Destino | Total Geral |
| transações entre contribuintes | compras do est.; vendas p/ o est. | compras do est.; vendas p/ o est.            | compras do est.; vendas p/ outro est.            | compras de outro est.; vendas p/ consumo final      |                  |              |             |
| composição do preço (exemplo)  | insumos + VA + ICMS = soja grão   | soja grão + insumos + VA + ICMS = óleo bruto | óleo bruto + insumos + VA + ICMS = óleo refinado | óleo refinado + insumos + VA + ICMS = óleo refinado |                  |              |             |
| Preço Venda s/ Imposto         | 50                                | 110  | 143  | 200   |                  |              |             |
| Alíquota:                      |                                   |  |  |   |                  |              |             |
| Interna = Interestadual        | 20%                               | 20%  | 20%  | 20%   |                  |              |             |
| Interestadual < Interna        | 20%                               | 20%  | <b>10%</b>                                       | 20%   |                  |              |             |

1) ICMS do Est. de Origem e do Est. de Destino com Alíquota Interna e Interestadual Iguais:

|                         |               |                |                           |                         |                   |             |           |
|-------------------------|---------------|----------------|---------------------------|-------------------------|-------------------|-------------|-----------|
| Preço Compra c/ Imposto | -             | 60             | 132                       | 171,6                   |                   |             |           |
| Créditos                | 0             | 10             | 22                        | 28,6                    |                   |             |           |
| Débitos                 | 50 x 20% = 10 | 110 x 20% = 22 | 143 x 20% = 28,6          | 200 x 20% = 40          |                   |             |           |
| Saldo                   | 10 - 0 = 10   | 22 - 10 = 12   | 28,6 - 22 = <b>6,6</b>    | 40 - 28,6 = <b>11,4</b> | 10 + 12 +         | <b>11,4</b> | 28,6 +    |
| Preço Venda c/ Imposto  | 50 + 10 = 60  | 110 + 22 = 132 | 143 + 28,6 = <b>171,6</b> | 200 + 40 = 240          | 6,6 = <b>28,6</b> |             | 11,4 = 40 |

2) ICMS do Est. de Origem e do Est. de Destino com Alíquota Interestadual Inferior à Interna:

|                         |               |                |                           |                         |                     |             |           |
|-------------------------|---------------|----------------|---------------------------|-------------------------|---------------------|-------------|-----------|
| Preço Compra c/ Imposto | -             | 60             | 132                       | 157,3                   |                     |             |           |
| Créditos                | 0             | 10             | 22                        | 14,3                    |                     |             |           |
| Débitos                 | 50 x 20% = 10 | 110 x 20% = 22 | 143 x 10% = 14,3          | 200 x 20% = 40          |                     |             |           |
| Saldo                   | 10 - 0 = 10   | 22 - 10 = 12   | 14,3 - 22 = <b>(7,7)</b>  | 40 - 14,3 = <b>25,7</b> | 10 + 12 +           | <b>25,7</b> | 14,3 +    |
| Preço Venda c/ Imposto  | 50 + 10 = 60  | 110 + 22 = 132 | 143 + 14,3 = <b>157,3</b> | 200 + 40 = 240          | (7,7) = <b>14,3</b> |             | 25,7 = 40 |

FONTE: elaboração própria

Repita-se que é na transação entre os estágios 3 e 4 que opera a alíquota interestadual inferior à interna e se verificam as diferenças em relação a um sistema em que as alíquotas são iguais:

- com alíquota interestadual inferior à interna o estado de origem acumula crédito de ICMS na transação do estágio 3 para o estágio 4, pois o débito por saída para outro estado não dá conta de absorver a integralidade dos créditos das operações anteriores; este fator afeta a lógica normal e ideal de imposto tipo IVA;
- com alíquota interestadual inferior à interna o estado de destino suporta valor menor de crédito de imposto incidente no estado de origem; em consequência há um saldo maior de imposto na operação subsequente (destinada a consumidor final), que é o objetivo do modelo;
- **em tese** a carga tributária total com alíquotas uniformes ou diferenciadas é a mesma, ou seja, R\$ 40; todavia difere a apropriação de receita entre os estados, a favor do estado de destino, com adoção de alíquota interestadual inferior à interna;
- se o contribuinte adquirente, no estado de destino, não é sujeito ao regime normal do imposto, como é o caso de contribuintes enquadrados em regime diferenciado de pagamento, não ocorre o efeito recuperação (no estado de destino) do imposto menor incidente no estágio anterior (no estado de origem); em consequência, não acontece a partilha de receita em favor do estado de destino;
- **também em tese**, se pode observar na transação do estágio 3 para o 4 como os preços são alterados com adoção de alíquota interestadual inferior à interna; o preço é menor com a alíquota menor, mediante pressuposto de que não haja assimetria de informação entre comprador e vendedor, de que o comprador detenha informação para exigir que a menor alíquota também implique em um preço menor de compra; como isto nem sempre ocorre, a diferença de alíquota provoca as muitas distorções econômicas que temos analisado;
- **na prática** e com frequência a firma pratica o mesmo preço, já incluído o imposto, independentemente do destino (e da alíquota); quando isso ocorre, o contribuinte e o consumidor localizado no N/NE/CO+ES pagam um preço mais elevado nos bens e serviços e aumenta a dificuldade para os estados localizados nestas regiões cobrarem o imposto decorrente da diferença de alíquota.

A redução da alíquota interestadual sempre almeja a distribuição de receita entre os estados, mas acaba por não atender a este propósito, pelo menos não na proporção que o exemplo

matemático aparenta. Pretende-se demonstrar que os estados foram tomados por uma ilusão tributária. O pressuposto subjacente à adoção do modelo foi o de que o efeito matemático (de partilha) demonstrado na tabela 8 levaria os agentes econômicos a assim se comportarem na prática. Todavia, fizemos o cálculo do ICMS para o estado de origem e de destino para efeito de visualização didática, para demonstrar como se espera que opere o sistema de partilha do produto da arrecadação. A tabela não demonstra que as escolhas do vendedor e do comprador podem ser afetadas pela sistemática, podendo-se apontar distorções na formação dos preços, na escolha locacional das firmas, na escolha do fornecedor, conforme fartamente analisado no tópico 3.3.

Os agentes econômicos (contribuintes) também perceberam que poderiam ‘brincar’ com as alíquotas, valendo-se do instrumento para fazer planejamento tributário, operação triangular, praticar preços de transferência e toda sorte de manipulações que um IVA não-neutro permite, valendo-se das alíquotas diferenciadas para ao fim e ao cabo suportarem uma carga tributária efetiva de ICMS mais baixa.

Retomemos a abordagem da história das alíquotas interestaduais. Em 1970 o Senado editou Resolução para reduzir gradativamente a alíquota aplicada às operações interestaduais e de exportações para o exterior, que então estavam ambas em 15%. A alíquota foi reduzida a partir de 1971, até alcançar 13% em 1974. Estava ‘oficializada’ a adoção de alíquota interestadual inferior à interna. A alíquota de exportação permaneceu em 13% até o advento da LC 87/96, que desonerou integralmente as exportações, ainda que ‘cumulatividades’ podem persistir na prática, quando o contribuinte acumula créditos que por uma razão ou outra não são restituídos.

A alíquota das operações interestaduais continuou sendo reduzida, desta feita por redução na base de cálculo, através do CONFAZ, de modo a alcançar apenas as operações praticadas entre contribuintes. Pressionado pela redução nas alíquotas interestaduais, representantes do estado de São Paulo na COTEPE/ICMS aceitaram reduzir ainda mais a alíquota interestadual nas operações com destino ao N/NE/CO, mas não para o S/SE (o Espírito Santo ainda integrava a região Sudeste). Estava criada a diferenciação nas alíquotas interestaduais, que a partir de então, além de inferiores à das operações dentro do estado, diferiam conforme o estado da destinação.

O Convênio que previa a redução da base de cálculo nas operações interestaduais era temporário. Por ocasião da discussão para a sua renovação o então Ministro da Fazenda e Presidente do CONFAZ, Karlos Rischbieter, não conseguiu obter acordo para sua aprovação,

episódio teria contribuído para desgastá-lo no cargo, conforme testemunha ARANTES<sup>110</sup>. A pressão para a renovação do Convênio foi exercida principalmente pelo estado da Bahia, cujo Governador era Antonio Carlos Magalhães.

Vê-se então que, tão logo o imposto foi instituído, teve início a controvérsia a respeito das operações interestaduais, conflito federativo quanto à alocação de receita e que aumentou na segunda metade da década de 70 e na primeira metade da década de 80.

WILBERG (1972, p.17) noticia que na 3ª Conferência Nacional de Classes Produtoras – CONCLAP (1972) foi proposto reduzir à metade a alíquota do ICM para as operações interestaduais, ou seja, de 14% para 7% (certamente haveria uma transição). A proposição tinha por objetivo uma redistribuição de receitas do imposto entre os estados, aumentando a arrecadação dos estados então chamados ‘consumidores’, que teriam perdido posição relativa em favor dos estados chamados ‘produtores’, com a extinção do IVC e criação do ICM. Nos instiga a razão pela qual as classes produtoras se envolveram, na ocasião, em assunto que dizia respeito à partilha de receita entre os estados. Qual o interesse das classes produtoras em prejudicar a neutralidade do ICM? Teria a CONCLAP por real propósito o rebaixamento da carga tributária efetiva? Ou os Estados tiveram atuação na agenda da CONCLAP?

Verificam-se, na ocasião, posições antagônicas, como p.e., as contidas em SANDE (1972) e ROCCA (1972), o primeiro era Secretário de Fazenda da Bahia e o segundo do Estado de São Paulo. A posição básica dos estados ‘consumidores’ foi desenvolvida por SANDE. Para equalizar a alocação de receita do ICM entre os estados exportadores líquidos e importadores líquidos, nas operações interestaduais, o autor propôs uma redução da alíquota interestadual (p.24). Demonstrou que a participação do IVC nas receitas totais do N/NE (incluindo transferências federais) era maior do que a mesma relação após a instituição do ICM. Os argumentos do autor eram baseados em uma análise de curto prazo, com dados de arrecadação do ICM apenas até 1969.

Resgatamos o histórico das alíquotas, conforme tabela a seguir. Em seguida analisamos a ‘saga’ das alíquotas interestaduais diferenciadas.

---

<sup>110</sup> ARANTES, Aguiar. Auditor fiscal (aposentado) pela Secretaria de Fazenda do Paraná, representante do Paraná na COTEPE/ICMS de 1983 a 1990.

TABELA 9 - ALÍQUOTAS DO ICM E ICMS

| ANOS                   | NORTE/NORDESTE/CENTRO<br>OESTE +ES (1) |                      |               | SUL/ SUDESTE -ES (1) |                     |                 |               |
|------------------------|--|----------------------|---------------|----------------------|---------------------|-----------------|---------------|
|                        | OPERAÇÕES (POR OCASIÃO DAS SAÍDAS)     |                      |               |                      |                     |                 |               |
|                        | P/ o<br>Estado                         | P/ Outros<br>Estados | P/ o Exterior | P/ o<br>Estado       | P/ N/NE/<br>CO/ +ES | P/ SU/SE-<br>ES | P/ o Exterior |
| 1967 (2)               | 15,0%                                  | 15,0%                | 15,0%         | 15,0%                | 15,0%               | 15,0%           | 15,0%         |
|                        | 18,0%                                  | 18,0%                | 18,0%         |                      |                     |                 |               |
| 1968 (2)               | 18,0%                                  | 18,0%                | 18,0%         | 15,0%                | 15,0%               | 15,0%           | 15,0%         |
|                        |  |                      |               | 16% (3)              |                     |                 |               |
|                        |  |                      |               | 17% (4)              |                     |                 |               |
| 1969                   | 18,0%                                  | 18,0%                | 18,0%         | 17,0%                | 15,0%               | 15,0%           | 15,0%         |
| 1970 (5)               | 18,0%                                  | 15,0%                | 15,0%         | 17,0%                | 15,0%               | 15,0%           | 15,0%         |
| 1971 (5)               | 17,5%                                  | 14,5%                | 14,5%         | 16,5%                | 14,5%               | 14,5%           | 14,5%         |
| 1972 (5)               | 17,0%                                  | 14,0%                | 14,0%         | 16,0%                | 14,0%               | 14,0%           | 14,0%         |
| 1973 (5)               | 16,5%                                  | 13,5%                | 13,5%         | 15,5%                | 13,5%               | 13,5%           | 13,5%         |
| 1974 (5)               | 16,0%                                  | 13,0%                | 13,0%         | 15,0%                | 13,0%               | 13,0%           | 13,0%         |
| 1975 (7)               | 15,5%                                  | 12,0%                | 13,0%         | 14,5%                | 12,0%               | 12,0%           | 13,0%         |
| 1976 (6) (7)           | 15,0%                                  | 11,0%                | 13,0%         | 14,0%                | 11,0%               | 11,0%           | 13,0%         |
| 1977 a 1979 (8)        | 15,0%                                  | 11,0%                | 13,0%         | 14,0%                | 11,0%               | 11,0%           | 13,0%         |
| 1980 (8) (9)           | 16,0%                                  | 11,73%               | 13,0%         | 15,0%                | 10,0%               | 11,78%          | 13,0%         |
|                        |  | 11,00%               |               |                      |                     | 11,00%          |               |
| 1981                   | 16,0%                                  | 11,0%                | 13,0%         | 15,5%                | 9,5%                | 11,0%           | 13,0%         |
| 1982 e 1983            | 16,0%                                  | 11,0%                | 13,0%         | 16,0%                | 9,0%                | 11,0%           | 13,0%         |
| 1984 (10) a 1988       | 17,0%                                  | 12,0%                | 13,0%         | 17,0%                | 9,0%                | 12,0%           | 13,0%         |
| 1/6/1989 (11)          | seletivas                              | 12,0%                | 13,0%         | seletivas            | 8,0%                | 12,0%           | 13,0%         |
| 1990 a 16/09/1996 (11) | seletivas                              | 12,0%                | 13,0%         | seletivas            | 7,0%                | 12,0%           | 13,0%         |
| A partir 17/09/96      | seletivas                              |                      | desoneração   | seletivas            |                     |                 | desoneração   |
|                        |  | 12,0%                | (12)          |                      | 7,0%                | 12,0%           | (12)          |

FONTE DOS DADOS ATÉ 1977: MINIFAZ/Secretaria Economia e Finanças/Revista Finanças Públicas nº 85.

NOTA: obteve-se as informações a partir de 1978 na legislação que consta nas notas específicas.

(1) região CO passou a integrar este bloco a partir de 1977 e o ES a partir de 23/04/80 (RS 07/80).

(2) Ato Complementar nº 31, de 28/12/66, estabeleceu alíquota nacional uniforme de 15%; para compensar perdas com a imunidade nas exportações de produtos industrializados (CF de 1967) alguns estados adotaram alíquota de 18% em mar/67; houve outras alíquotas diferenciadas nos dois primeiros anos.

(3) alíquota vigente até 31/03.

(4) alíquota vigente entre 01/04 a 30/04.

(5) Resolução do Senado 65/70, de 19/08/70

(6) Resolução do Senado 58/73.

(7) Resolução do Senado 98/76 (unificou as alíquotas interna e interest. para que então fossem reduzidas por Convênio do CONFAZ, através de redução na base de cálculo e de modo a alcançar apenas as operações entre contribuintes (destinadas a comercialização e industrialização). Visou contornar decisões do STN de que a menor alíquota interest. prevalecia também nas operações destinadas a consumidores finais.

(8) alíquota interest. efetiva, mediante Redução na Base de Cálculo p/ operações entre contribuintes: de 1977 a 22/04/80, através do Convênio 44/76 (revogado pelo Convênio 02/80) e Ajuste Sinief 04/76; a partir de 23/04/80, através da RS 07/80 (restabeleceu a antiga alíquota interest. e adotou alíquota menor nas saídas do SU/SE-ES com destino ao N/NO/CO/+ES).

(9) para as saídas para o exterior, Resolução do Senado 129/79 que foi alterada pela 07/80.

(10) EC 23/83 (Passos Porto); Senado ratificou elevando para 12% a alíquota interest., mantendo em 9% as saídas do SU/SE-ES com destino a N/NO/CO/+ES.

(11) Resolução do Senado 22/89.

(12) a LC 87/96 desonerou as exportações de produtos primários e a parcela dos industrializados semielaborados que estava sujeita a tributação.

Para SANDE (1972) o aumento das transferências federais ensejado pela EC 18/65 não teria sido suficiente para compensar a redistribuição de receita do ICM, *vis a vis* o IVC, que favorecia os estados ‘produtores’ com a adoção do ICM. A diferença entre a alíquota interestadual em relação às operações internas, em 1972, era muito pequena para favorecer os estados menos desenvolvidos.

WILBERG (1972, p.19-21) demonstra que o Paraná tinha uma BCI deficitária, mas não havia perdido posição relativa na arrecadação no total Brasil com a adoção do ICM, ao contrário, até aumentara. Assim, no caso específico do Paraná não se verificava a validade da relação causa-efeito, ou seja, déficit na BCI com correspondente queda na arrecadação, adotada como postulado nas discussões, p.e., em SANDE.

A Secretaria de Fazenda de São Paulo efetuou um estudo da consistência dos argumentos e das implicações decorrentes no caso de adoção da proposição da CONCLAP (Conferência Nacional de Classes Produtoras). ROCCA (1972) indicou preocupações de longo prazo, defendendo o princípio de origem como mais adequado para o crescimento dos investimentos dos estados desenvolvidos, porque os mesmos eram responsáveis pela geração das receitas que alimentavam as transferências federais para as regiões menos desenvolvidas. “É bom que se reflita sobre o fato de que as regiões de menor desenvolvimento relativo têm parcela extremamente substancial de seu investimento derivado de transferências de regiões de maior desenvolvimento”. Este argumento, bem como muitos outros levantados pelo autor foram insuficientes para impedir a redução das alíquotas. Mas ROCCA (1972, p.66) também alertou para o fato de que reduções adicionais na alíquota interestadual deteriorariam ainda mais a BCI dos estados importadores líquidos, porque provocaria uma redução na competitividade dos bens neles produzidos em relação aos produtos importados de outros estados.

COELHO, C.N.A. (1980, p.82), mais tarde, discorda de ROCCA. Denotando uma renúncia explícita às possibilidades de desenvolvimento, diz que as regiões consumidoras não têm pretensão de competir com as regiões produtoras, principalmente com a região Sudeste, da qual dependem quase que totalmente para o fornecimento de bens industriais. O autor conclui que a adoção de alíquotas mais baixas para as operações interestaduais era eficaz para melhorar a posição relativa das regiões consumidores na receita do ICM.

O autor (p.73-78), constrói exemplos teóricos para verificar a alocação interestadual de receita entre os estados na presença do IVC e do ICM, os efeitos quanto à distribuição de receita entre os estados, em vista da substituição do imposto plurifásico cumulativo sobre vendas (IVC) pelo imposto plurifásico não-cumulativo (ICM). Teoricamente, qualquer que seja o número de estágios no processo de circulação, o estado produtor (tanto industrial, quanto agrícola) tende a melhorar sua posição relativa no ICM relativamente à que tinha no IVC. Isto porque em um imposto cumulativo como o IVC as alíquotas praticadas são mais baixas, justamente para minimizar o efeito cumulativo e até porque não são necessárias alíquotas elevadas para produzir o mesmo montante de receita que é obtido com imposto não cumulativo. Ocorre que nos estágios iniciais do ciclo econômico, a cumulatividade do IVC é menor, dito de outro modo, quanto mais próximo do consumo final é o estágio, maior a proporção de imposto oculto contido no IVC. Deste modo, no que se refere às operações interestaduais, os estados dito ‘produtores’, na presença no IVC, pelo menos no plano teórico, tendem a ter uma receita inferior à que pode ser obtida na presença do ICM. Isto porque com imposto não cumulativo o estado produtor pode aplicar alíquotas mais elevadas nos estágios iniciais do circuito econômico, auferindo mais receita com vendas para outros estados.

Feita esta construção teórica COELHO, C.N.A. (p.76-79) parte para a evidência empírica. A data de sua pesquisa permitia dispor de uma série mais completa para a arrecadação do ICM do que a que dispunha SANDE, antes referido. Compara o desempenho dos estados no IVC (1959 a 1966) e no ICM (1967 a 1975), inclusive eliminando efeitos decorrentes de variação de alíquotas do IVC (no qual os estados tinham liberdade para fixar alíquotas). Ora, comparando as arrecadações médias regionais do IVC e do ICM, não se verifica o que a construção teórica indicara.

Inesperadamente, algumas das regiões (Sul e Centro Oeste) que foram consideradas essencialmente importadoras e que recebiam nítidos benefícios do imposto de circulação cumulativo continuaram aumentando sua participação com o sistema de imposto sobre o valor adicionado. Por outro lado, a participação da região Sudeste – que se esperava crescesse bastante devido a suas características de região produtora – de fato caiu de 72,99% para 69,98%. As regiões Norte e Nordeste foram as únicas que, até certo ponto, se comportaram de acordo com as expectativas. A participação da primeira caiu de 1,32% para 1% e a da segunda, de 9,35% para 9,11% (p.79).

Observe-se que, a rigor, a redução na posição relativa do Nordeste é muito pequena. O autor analisa três fatores que justificariam a aparente contradição, como a diferença de alíquota



entre as regiões, as diferenças de alíquotas interestaduais e as intra-estaduais, fatores administrativos e crescimento econômico diferenciado nas regiões. Todavia, não consegue demonstrar de modo conclusivo um prejuízo das regiões ‘consumidoras’ com a adoção do ICM, comparativamente à posição relativa que detinham na presença do IVC.

A mudança de IVC para ICM, de um modo geral, não alterou a posição relativa dos estados ‘consumidores’. Se para SANDE (1972) a questão é que tanto o IVC quanto o ICM não eram capazes de gerar receitas compatíveis à renda das regiões menos desenvolvidas, e que a adoção do ICM teria piorado a posição relativa dos estados ‘consumidores’, para LONGO (1981, p.234) o argumento de que o ICM acentuara ainda mais as desigualdades regionais não se verificara. As diferenças na base contributiva do ICM resultavam em que nos estados mais desenvolvidos da região sudeste 70% da renda gerada era efetivamente tributada pelo ICM, enquanto este mesmo indicador alcançava apenas 40 a 50% em outras regiões (p.234).

Enfim, ainda que fosse recomendável a redução na alíquota interestadual então vigente, de modo a favorecer a arrecadação dos estados importadores líquidos na BCI, o argumento não deveria respaldar-se em prejuízo destes estados com a adoção do ICM *vis a vis* a posição que detinham no IVC, mas sim no efeito esperado, de partilha de receita, vislumbrado com o mecanismo de alíquotas interestaduais diferenciadas.

Para o estado ser caracterizado como ‘consumidor’ ou ‘produtor’ a variável determinante considerada nas discussões era a posição deficitária (consumidores) ou superavitária (produtores) na BCI. Um aspecto interessante é que esta caracterização identificava como ‘consumidores’ os estados das regiões menos desenvolvidas do país, não levando em conta que alguns estados localizados em regiões mais desenvolvidas também tinham uma BCI deficitária e que, portanto, atendiam ao requisito de estado ‘consumidor’. Em que pese esta constatação, quando da adoção de alíquota interestadual reduzida, em proporção ainda maior e mais diferenciada pós CF/88, a redução sempre foi mais que proporcional nas saídas do S/SE-ES com destino aos demais, desconsiderando estados do S/SE-ES que também tinham uma BCI deficitária.

O critério da BCI foi apontado por WILBERG (1972) como insuficiente para classificar cada estado como consumidor ou produtor, pois partia de uma situação fiscal para definir uma posição econômica, quando o contrário é que deveria ser feito. A autora (p.18) ressalta que essa relação causa-efeito não se verificava para todos os estados, de modo que a BCI não possuía a

extensão que se lhe pretendia atribuir. Outros fatores relevantes e causadores dos desajustamentos teriam que ser identificados para adotar medidas corretivas adequadas. Um dos fatores apontados residia em que não poderia ser considerada apenas a BCI, mas também a balança comercial com o exterior. Assim, estados ‘consumidores’ passavam a ‘produtores’ quando considerada a balança comercial tanto interestadual quanto com o resto do mundo. Ou seja, para a autora, pelo menos ambos os comércios, com outros estados e com outros países, deveriam ser considerados para classificar os estados como ‘consumidores’ ou ‘produtores’.

Ocorre que na balança comercial com o exterior já vigorava em parte o princípio de destino. Os produtos primários eram tributados e os demais eram sujeitos a estorno de créditos do ICM das matérias-primas quando estas representavam mais do que 50% do preço final de exportação. LONGO (1981, p.244), chama a atenção de que, quando se adota o princípio de origem para o comércio doméstico e o de destino para o internacional as alíquotas do imposto devem ser uniformes para os dois mercados, caso contrário, como de fato o era, verificam-se distorções no comércio e a receita do imposto flui dos estados de alíquota mais alta para os de alíquota mais baixa. Mas mesmo com alíquotas uniformes pode haver realocação de receita entre os estados quando ditos princípios são diferentes. O autor refere a respeito da necessidade de adoção do mesmo princípio, quer fosse o de destino, ou mesmo misto, mas igual para os dois tipos de comércio.

Quando um produto exportado é processado em um estado a partir de matérias-primas adquiridas em outro, a devolução dos impostos pagos sobre o valor da exportação implica, em essência, que o estado que exporta para o mercado internacional, além de renunciar a seus direitos tributários sobre o valor adicionado dentro de suas fronteiras, deve reembolsar o imposto sobre a matéria-prima, mesmo que tenha sido arrecadado por outro estado. Similarmente, quando um produto é industrializado e consumido em um outro estado a partir de matéria-prima importada do exterior através de um outro estado, a aplicação de um imposto compensatório sobre as importações internacionais implica, na prática, que o estado que realiza a importação do exterior, além de tributar o valor adicionado dentro de suas fronteiras, apropria-se do imposto arrecadado sobre as matérias-primas incorporadas no bem que é consumido em outro estado (p.244).

Para o autor (p.230) “Quando o comércio internacional é equilibrado e existe imobilidade de fatores entre países, pode-se supor que ajustamentos na taxa de cambio ou níveis de preços entre países anulem a escolha entre um princípio ou outro [de origem ou de destino].” Mas em uma economia integrada, doméstica, a questão é mais séria, pois a mobilidade de fatores entre os estados é maior e não é possível valer-se da política cambial ou níveis de preços para

contrabalançar, pois a moeda é a mesma. Como agravante, o comércio interestadual é mais desequilibrado, mesmo no longo prazo, do que com o exterior, então discrimina sistematicamente os estados importadores líquidos.

O autor analisa o critério do benefício das despesas públicas para fixar o ajuste fiscal de fronteira, observando que para atender este critério haveria necessidade de adotar alíquotas diferenciadas. Entretanto, a uniformidade nas alíquotas já era apontada como necessária para evitar a guerra fiscal, a concorrência entre os estados para reduzir alíquotas e assim atrair indivíduos e recursos. O autor não concorda e refere que a defesa de alíquotas uniformes é discutível.

Este argumento é, na melhor das hipóteses, discutível, a menos que se suponha irracionalidade por parte dos agentes tomadores de decisão. A competição fiscal, no sentido de que cada Estado procura reduzir suas alíquotas para atrair investimentos e aplicar recursos de forma compatível com esses objetivos, é altamente recomendável do ponto de vista econômico, e mesmo político. Se por ventura o orçamento fiscal for mal administrado, os representantes estaduais não terão, a priori, razões suficientes para voltar-se para o Governo Federal em busca de auxílio. Alíquotas liberadas dariam aos governos estaduais maior autonomia fiscal mas, em contrapartida, exigiriam deles maior responsabilidade fiscal (p.248).

Denota-se que o autor defende um federalismo competitivo. A competição entre os Estados de fato ocorreu, ambiente institucional que favoreceu a guerra fiscal, de modo que os “representantes estaduais” não pautaram seus atos com a racionalidade econômica que se espera dos “agentes tomadores de decisão”, como já foi analisado neste mesmo capítulo.

O princípio de destino foi defendido pelo Senador Cid Sampaio<sup>111</sup>, um dos únicos que abordou na defesa de sua tese a importância dos benefícios espaciais da despesa pública.

No Brasil, as despesas que têm um caráter nacional são financiadas por tarifas, imposto de renda, imposto federal sobre valor adicionado e pelo imposto territorial rural. Esses impostos federais são geralmente pagos por todos os cidadãos independente do Estado ou região em que vivem (...) o que ocorre no Brasil é que as despesas locais dos Estados-membros, que deveriam ser pagas pelos residentes locais são de fato pagas (...) por residentes de outros membros da Federação (...) [Se o princípio do destino fosse adotado] as despesas incorridas por cada Estado da Federação seriam pagas por seus próprios residentes.

VARSAÑO (1979) refere que a proporção de receita que deve ser atribuída à origem e ao destino é questão que dificilmente pode ser resolvida por critérios puramente econômicos: “...

---

<sup>111</sup> Jornal Diário de Pernambuco, 13/12/1973.

qualquer decisão a este respeito envolverá também critérios políticos ou julgamento subjetivo” (p.342). “O critério do benefício sugere que o consumidor pague parte do imposto a Estados que não o de sua residência, em função dos benefícios que obtém das despesas destes Estados” (p.341). A rigor o problema da partilha é deslocado para o lado do gasto público, não ensejando, necessariamente, uma solução mais prática.

LONGO (1981, p.248) conclui recomendando a adoção do princípio de destino tanto no comércio interestadual como com outros países, com mecanismo de alíquota zero, e tributação das importações (tanto interestaduais quanto de outros países) pela alíquota interna do estado. O autor não chega a analisar as implicações e conseqüências deste mecanismo para operacionalizar o princípio de destino nas operações interestaduais. Refere também que uma distribuição adequada de receita entre estado de origem e estado de destino poderia ser obtida substituindo o método de cálculo do ICM, de subtrativo indireto (débito-crédito) pelo subtrativo direto (saídas – entradas), de modo que a alíquota do imposto seria aplicada diretamente sobre o VA. Para o autor, este método de apuração permitiria aplicar um tratamento diferenciado entre os estados sem afetar a arrecadação decorrente da tributação dos produtos transacionados para dentro ou para fora de cada estado. Este método para calcular o imposto foi explicitado no tópico 2.3.2.2.2 desta dissertação, onde foi visto que não é o mais recomendado. Veremos no tópico 4.4.2 que adotar o princípio de tributação e cobrança no destino só é viável quando existem ajustes fiscais de fronteira, ou seja, adotar ‘alíquota zero’ nas saídas interestaduais de um mercado integrado não é recomendável, em que pese que na UE vigora este mecanismo nas transações ente os países membros da comunidade.

Em 1975 o Congresso debateu a questão das alíquotas interestaduais. Um relatório especial sobre os problemas gerados pelas transferências tributárias interestaduais foi preparado por Subcomissão do Congresso e apresentado à Comissão Econômica do Senado no início de 1975, resumindo várias proposições sugeridas, naquela data, através de audiências do Congresso, que tinham por objetivo abordar a realocação das receitas estaduais. A primeira das proposições previa uma solução de compromisso pela qual a alíquota interestadual deveria ser reduzida a 50% da alíquota intra-estado. A segunda proposição, que parecia ser a preferida da subcomissão, defendia a criação de um Fundo Nacional de ICM, que receberia 80% da arrecadação de cada estado, com base no princípio de cobrança na origem. O Fundo seria redistribuído entre os estados mediante critério que levaria em conta a população e o inverso da renda *per capita*.

A proposição do Congresso era compatível com o II Plano Nacional de Desenvolvimento (1974, Capítulo 12, p.116 e 117), para o qual as modificações na estrutura do ICM seriam guiadas por dois objetivos: “a) assegurar uma distribuição mais eqüitativa das receitas fiscais estaduais, com a introdução de um Fundo de Participação, arrecadado em todos os estados e distribuído, dentre outros critérios, de acordo com a população e o inverso da renda *per capita*; b) evitar a competição fiscal entre os estados, consolidando o princípio de que o ICM não é um instrumento adequado para conceder vantagens locais”.

Em 1979, Projeto de Resolução do Senado (PRS nº 98, de 04/11/1979, item 5.2.4) opta pelo caminho de alíquotas interestaduais diferenciadas por regiões e inferiores às intra-estados:

As alíquotas do ICM devem reaproximar-se, ao menos parcialmente, dos percentuais vigentes em 1969, passando a 16%, para as operações internas e de exportação. No que tange às interestaduais, deverão ser diferenciadas, ou seja: 8% nas operações destinadas aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e 12% quando o destino for os Estados das regiões Sul e Sudeste. Essa diferenciação de alíquota interestadual visa à redução das desigualdades regionais, constituindo-se em eficiente instrumento de redistribuição de renda.

Em 10 de março de 1980, no âmbito da na 7ª reunião extraordinária do CONFAZ, os secretários de fazenda e finanças dos estados aprovaram o Convênio 01/80, que entraria em vigor em 1º de abril daquele mesmo ano, e que dispunha sobre a redução da base do cálculo do ICM nas operações interestaduais entre contribuintes. Embora o CONFAZ não tivesse competência para estipular a alíquota interestadual, podia fazê-lo na prática por redução da base de cálculo, medida que produz o mesmo resultado em termos de alíquota efetiva.

O Convênio dependia de ratificação dos estados e o Rio Grande do Sul não o fez e até mesmo optou por marcar esta posição editando o Decreto 29.559, de 25 de março de 1980. A partir disso, a Presidência da República enviou ao Congresso PRS, invocando o § 5º do artigo 23 da Constituição então em vigor. O PRS fixava em 11% a alíquota do ICM para as operações interestaduais, e estabelecia uma redução gradual para as remessas das regiões S/SE-ES com destino às regiões N/NO/CO+ES, para 10% em 1980, 9,5% em 1981, e 9% em 1982. O PRS foi aprovado pela RS nº 07/80.

Em discursos proferidos no Senado em abril de 1980 o Senador Paulo Brossard ocupou a tribuna para se posicionar contra o PRS, arguindo inconstitucionalidade. A Constituição então

vigente já previa a vedação para a união instituir tributo que não fosse uniforme em todo o território nacional ou implicasse distinção ou preferência em relação a qualquer estado ou município em prejuízo de outros (art. 23, I). Em relação aos estados e municípios, vedação semelhante impedia estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão da sua procedência ou destino (art. 23, III). Quanto à atribuição do Senado, a Constituição (art. 25, § 5º; art. 24, § 4º na Constituição de 1967; art. 12 § 1º na Constituição de 1946, redação dada pela EC nº 18/65), dispunha que “o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.” E que “a alíquota do imposto será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais”. Deste modo, o Senador defendia que a desuniformidade da alíquota em função da procedência e do destino da mercadoria, conforme PRS, feria o princípio da unidade do território nacional, tanto econômica como politicamente<sup>112</sup>.

O Senador procurava encontrar respaldo para a tese de inconstitucionalidade em BALEEIRO (1974), segundo o qual

O Senado não pode variar de alíquotas máximas para as operações internas conforme a espécie da mercadoria, mas pode estabelecer um máximo para essas operações internas; outro para as interestaduais; e ainda outro para todos os Estados e para o DF (p.224). O Senado pode estabelecer uma alíquota para as operações internas; outra, para as interestaduais; e ainda outra para as de exportação. Mas nem ele, nem o Estado podem criar alíquota para um Estado e outra para Estado ou país diferente (p.242). (...) Certamente, muito podem as origens históricas, as tradições, a língua, a religião, os costumes, todos os valores morais e espirituais, mas o interesse econômico de que o país todo constitua o mercado interno comum, sem barreiras de qualquer natureza para a produção doméstica, é e será sempre um dos mais sólidos elos da unidade nacional (p.213). (...) A mais eficaz das regras contra a tributação interestadual, hoje, é o princípio da uniformidade do ICM por espécie, destino ou procedência, norma que elimina o disfarce de verdadeiros impostos diferenciais. (...) O imposto será o mesmo, quer vendida a coisa para o mercado local, quer para o de outro Estado (p.221).

Ocorre que o princípio da não-discriminação tributária, em razão de procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza, de que trata o art. 152 da CF/88, comporta as

---

<sup>112</sup> “Estas normas constitucionais, que, aliás, vêm do começo do regime federativo entre nós, estabelecem, como cânon, como norma suprema da organização federativa, a uniformidade dos tributos federais e veda, de forma categórica, a discriminação tributária em função da procedência ou do destino das mercadorias (p.17). Essa limitação tem aplicação sobretudo ao ICM, que não poderá servir de instrumento de retaliações entre os Estados, como aconteceu na República Velha, quando pulularam tributos interestaduais (p.19). (...) Estou convencido de que ele [o PRS] é absolutamente inconstitucional, porque estabelece uma discriminação tributária que é pleonasticamente vedada, desde a primeira Constituição republicana. Estou convencido (...) de que é um erro grave, que será a semente para a desagregação nacional, porque hoje a diferenciação é de 2% na alíquota e, amanhã, em virtude da suposta riqueza dos Estados do Sul e da notória pobreza dos Estados do Norte, se pedirá maior discriminação, e este País será dividido em dois (p.24).

distinções regionais dispostas em contrário pela própria Constituição, como é o caso das alíquotas interestaduais do ICMS, de modo que o postulado não é tido como absoluto. Na 11ª edição de BALEEIRO, revisada e atualizada à luz da CF/88 por DERZI (2004), a autora refere (p.167) que

A solução brasileira adotada (como já alertara Aliomar Baleeiro) não foi a criação de um Fundo de Compensação, mas a atribuição constitucionalmente feita ao Senado Federal da fixação das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (p.164). Diferença de tratamento, conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado interno brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre os Estados consumidores líquidos e produtores-exportadores líquidos (p.167).

Note-se que a discussão de alíquota interestadual cada vez mais reduzida, *vis a vis* a vigente nas operações intra-estaduais, regra geral, foi centrada em fatores redistributivos de receita. O debate sobre a distribuição de receita do ICM entre os estados se fixou na alternativa que empregava alíquotas diferenciadas nas operações interestaduais. O Senado editou a RS nº 07/80, adotando alíquota menor nas saídas do S/SE-ES com destino ao N/NE/CO+ES, a par dos protestos do Senador Paulo Brossard, mediante pressuposto da eficácia do mecanismo para aumentar a receita dos estados das regiões mais pobres.

Era aceitável que o produto da arrecadação não deveria pertencer integralmente no estado de origem pois concentrava a arrecadação. O que os especialistas procuravam alertar era a respeito da forma utilizada para aumentar a receita dos estados consumidores, as alíquotas interestaduais menores e diferenciadas por região de destino. O risco de distorções econômicas e de aumento da sonegação foi alertado por WILBERG (1972, p.24) desde quase o início da polêmica ‘estados consumidores versus estados produtores’.

Se distúrbios já vêm ocorrendo hoje, quando o diferencial das alíquotas interna e interestadual é de 12,5% [interna de 16% e interestadual de 14%] pode-se prever quais os resultados com um diferencial de 56,2%. Os estados seriam levados a lançar mão de incentivos fiscais compensatórios para alguns tipos de operações internas, a fim de anular as vantagens da alíquota interestadual reduzida, com o que, além de verem reduzida a entrada de recursos e conseqüentemente anulado o próprio efeito redistributivo, enfrentariam todos os problemas decorrentes da dificuldade de selecionar os tipos de atividades a receberem os incentivos e de manter posterior controle efetivo do imposto.

A autora demonstra matematicamente a distorção na formação dos preços das empresas em decorrência de adoção de alíquotas diferenciadas, comprovando que uma menor alíquota nas

operações interestaduais daria maior poder de competição aos produtos oriundos de outros estados em detrimento da oferta interna de similares, bem como um desinteresse pela industrialização dentro do estado. Assim, o remédio que era apontado para melhorar a distribuição de receita de ICM entre os estados promoveria uma contradição entre a comercialização interna e interestadual. A autora conclui, ainda em 1972, que a adoção de alíquotas menores nas operações interestaduais relativamente às internas se constituía em paliativo de curto prazo que prejudicaria a economia dos próprios beneficiários futuramente.

Nem mesmo SANDE (1972, p.29), o defensor de adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas, ignorava as distorções econômicas que a sistemática provocaria:

... poderá constituir fator estimulante de um maior volume de importações, quer de mercadorias, quer de matérias-primas, pela vantagem da melhor tributação em visível detrimento do mercado interno. Esse maior poder competitivo (...) seria agravado, por motivos óbvios, nos Estados limítrofes, determinando evidente desvantagem, em termos de arrecadação para os Estados importadores. Determinaria, por um lado, um maior desperdício de recursos na economia geral do País, decorrente da maior e inevitável movimentação desses bens.

Esse mecanismo, no entanto, sobrevive a trinta e cinco anos. VARSANO (1979) também analisou os problemas decorrentes do mecanismo de alíquotas interestaduais reduzidas e diferenciadas:

... um diferencial de alíquotas impõe distorções à economia. (...) Propostas para redução da alíquota aplicável ao comércio interestadual, se aceitas, agravariam estas distorções. Os cofres dos governos estaduais do Nordeste seriam beneficiados, mas suas economias prejudicadas (p.319). A atual sistemática do ICM provê um incentivo para que o comerciante prefira comprar os produtos que vende de estabelecimentos situados em outros Estados. A menos que existam custos de transporte altos o suficiente para compensarem este incentivo em todos os casos, o ICM está introduzindo ineficiências na economia, tanto mais quanto maior for o diferencial entre a alíquota interna e a aplicada a operações interestaduais (p. 337).

Para o autor as distorções seriam mais graves para o caso de compras praticadas por contribuintes do ICM não sujeitos à apuração normal do imposto (débitos-créditos). Isto porque, pelo menos no caso dos contribuintes sujeitos à sistemática normal de apuração, um imposto menor aplicado às compras também significava um crédito menor a ser abatido dos débitos pelas vendas. Todavia, se o contribuinte estivesse sujeito a tributação especial, como o regime de estimativa, uma das modalidades simplificadoras vigentes à época, e que não permitia o crédito



do imposto incidente nas compras, faria muita diferença comprar com imposto menor em outro estado. Dito de outro modo, o contribuinte do estado importador, por ter o imposto a pagar independente de débito-crédito, buscaria comprar onde o débito fosse menor, ou seja, em outro estado. “A relevância das distorções aqui apontadas depende da importância em cada Estado do setor não efetivamente sujeito a um imposto sobre valor adicionado. Onde este setor é importante, o que se veria após redução na alíquota interestadual seria um aumento das importações (em detrimento de empresas do Estado) não acompanhado de um aumento semelhante de receita (p.339)”.

Como alternativa, VARSANO (1979, p.346-347) propunha que fosse adotado um outro mecanismo para a repartição de receitas entre os estados: “... a melhor alternativa seria tributar os produtos no Estado de origem utilizando a alíquota do Estado de destino. Isto resolve o problema de distorções, mas agrava o de distribuição de receita entre Estados. O problema de distribuição de receita entre Estados é separável do problema de distorções e pode ser resolvido administrativamente. Sugeriu-se um método, o ‘Sistema de Compensação’ [grifo do autor], que opera dentro do próprio sistema de arrecadação do ICM”. As notas fiscais das transações interestaduais seriam enviadas para um banco, que providenciaria a compensação dos débitos e créditos entre estados importadores e exportadores. O valor do imposto transferido corresponderia ao determinado pelas transações e pela divisão de receita escolhida *a priori*.<sup>113</sup>

Concluimos este item com a avaliação de PEDROSA (2000, p.8), um especialista no assunto.

Perdeu-se a visão global da questão. O debate em torno das alíquotas interestaduais do ICM esteve fortemente associado, desde os primórdios da existência deste imposto, à questão das desigualdades de renda entre as regiões do País. Durante todo esse período de três décadas, no entanto, nunca tiveram eco as observações de especialistas acerca dos efeitos, desse mecanismo de redistribuição de receita adotado, sobre a localização de atividades produtivas; em outras palavras, sobre a competitividade da indústria localizada nas regiões ditas consumidoras em relação à situada nas regiões produtoras. Poder-se-ia dizer que os defensores das regiões periféricas do núcleo mais industrializado do País foram tomados por uma ‘ilusão tributária’, induzida pelos ganhos de receita esperados a partir da simples combinação do sistema de débito e crédito com o mecanismo de redução das alíquotas; deixou-se de observar os efeitos negativos do sistema sobre a competitividade dessas regiões frente às demais.

---

<sup>113</sup> Ver no item 4.3.2 o modelo ‘barquinho’, proposto por este mesmo autor em 1995.

### 3.5 PRINCÍPIO JURISDICIONAL - O SISTEMA TRIBUTÁRIO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Como temos referido e pode ser observado na tabela 8, o fato de que a competência do ICM/ICMS foi atribuída aos estados, as alíquotas são também utilizadas para distribuir arrecadação entre elas, mediante diferenciação, conforme as operações e prestações sejam internas ou interestaduais, caracterizando um sistema híbrido de coordenação interjurisdicional, denominado de princípio de origem restrita. A CF/88 também atribui ao Senado a fixação das alíquotas interestaduais, que o fez através da RS nº 22/89. A partir de então elas foram reduzidas ainda mais no que se refere às operações do S/SE-ES com destino ao N/NE/CO+ES. A redução foi um ponto percentual ao ano, em 1989 e 1990, quanto então alcançou o percentual de 7%.<sup>114</sup>

A sistemática, além de tornar o imposto mais complexo, induz à sonegação e provoca distorções econômicas. Na hipótese de operação interestadual simulada, a mercadoria fica no próprio estado de origem, com imposto correspondente a uma alíquota menor do que a incidente nas operações dentro do próprio estado. A arrecadação resulta menor no estado de origem e a diferença não vai para o estado de destino, ficando com o contribuinte sonegador. Na hipótese de que a destinação de fato tenha sido para outro estado, também pode ocorrer de que a diferença de alíquota não seja recolhida ao estado de destino, desta feita porque, em sendo a diferença muito elevada, acrescida da margem de lucro do revendedor, induz o contribuinte a não escriturar a entrada da mercadoria, mesmo tendo que renunciar ao crédito do imposto, para então não escriturar também a saída na operação subsequente.

A diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais é fator que eterniza o subdesenvolvimento das regiões mais pobres do país, posto que para o contribuinte adquirente situado nos estados que as integram, é preferível adquirir nas regiões S/SE-ES, com alíquota de 7%, do que no próprio estado com alíquota de 17% (p.e.), ou mesmo nos estados das próprias regiões, com alíquota de 12%. Assim, ainda que aparentemente os estados que integram as

---

<sup>114</sup> A Comissão de Reforma Tributária da Constituinte de 1988 não considerou as recomendações técnicas de comissão de estudos no âmbito da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, para adoção de um IVA amplo, incidente sobre todas as mercadorias e serviços (exceto os sujeitos ao IOF), partilhado entre os três níveis de governo, com adoção do princípio de destino nas operações interestaduais e com o exterior. A Comissão de Reforma Tributária (p.87) referiu que “A alteração na sistemática de tributação do comércio interestadual não afeta a localização das empresas existentes nem as ofertas e demandas dos bens transacionados”.

regiões S/SE-ES perdem arrecadação porque suas saídas para os demais estados são praticadas a 7%, a sistemática os favorece de uma perspectiva econômica justamente porque as empresas neles situadas pagam menos imposto que as localizadas nos demais estados, por ocasião das vendas para outros estados.

Portanto, é necessário investigar se a alteração na sistemática de tributação e cobrança, pode propiciar ganhos oriundos de maior eficiência na fiscalização e arrecadação, para o conjunto dos estados e reduzir a concentração industrial no país.

É bem verdade que as distorções existem desde que o tributo foi instituído, afinal desde o início do ICM foram adotadas alíquotas interestaduais menores do que as internas, ou seja, ao contribuinte foi dada a tarefa de repartir a arrecadação entre o estado de origem e o de destino. Ocorre que foi possível conviver com a sistemática por um longo período, podendo-se mesmo dizer que esse arranjo brasileiro apresentava vantagens, na medida em que permitia gerenciar de forma relativamente satisfatória o conflito inerente aos princípios da autonomia federativa e da neutralidade econômica. Relevante também que se leve em conta que a diferença entre a alíquota interna e as interestaduais não eram elevadas na década de 70. Foi sendo gradativamente elevada com a RS 07/80, aumentando ainda mais com a EC 23/83 e depois com a RS 22/89.

COSTA (2003, p.16) critica enfaticamente o mecanismo de alíquotas interestaduais reduzidas para alocar receita entre os estados.

Se a alíquota interestadual é bem menor do que a alíquota interna, essa diferença tornou-se um convite à sonegação, mediante a sistemática utilização de operações interestaduais simuladas. As operações com combustíveis foram o exemplo mais emblemático. Mas, o problema maior é (...) que as alíquotas interestaduais diferenciadas afetam as escolhas espaciais de alocação de recursos econômicos na federação, isto é, afetam a neutralidade do mercado. Assim, o ICMS, um tributo que, por ser não-cumulativo, deveria ser, por definição, economicamente neutro, na verdade, termina por afetar o equilíbrio e a neutralidade que dele se espera. Por que industrializar produtos em uma região carente, com infra-estrutura comprometida, com desníveis de renda e consumo, se é mais barato, além de todos esses fatores, produzir em uma região mais desenvolvida? (...) Portanto, logo se percebe que, **aquilo que os Estados consumidores aparentemente ganharam com a péssima idéia de reduzir a alíquota, idéia que eles mesmos defenderam com unhas e dentes por não terem prestigiado as vozes mais especializadas, perderam com a diminuição de sua capacidade competitiva frente às regiões mais desenvolvidas** [grifo nosso]. A perpetuação da disparidade regional não é apenas uma questão de falta de prioridade política, de falta de políticas públicas de planejamento regional, da falta de toda sorte de infra-estrutura. Também não é um problema climático, cultural ou de gente. Mas, certamente, é um problema que passa pela falta de neutralidade do principal tributo federativo brasileiro.

Principalmente a partir da década de 90 as assimetrias no ICMS tornaram-se mais

acentuadas, em virtude de inúmeros fatores, como a opção política por uma maior abertura da economia ao comércio internacional. É conhecido o atraso tecnológico em que se encontrava a economia brasileira, após muitos anos de protecionismo econômico, bem como as críticas formuladas em relação ao ritmo imposto à abertura, que expôs as empresas à competitividade internacional de forma brusca, forçando os empresários a uma série de providências, entre elas à de recorrer com mais frequência ao judiciário, questionando o ordenamento tributário.

Como as alíquotas interestaduais diferem das alíquotas internas, o imposto fica mais complexo e o contribuinte precisa praticar vários preços para uma mesma mercadoria, a depender de seu destino e apenas no que diz respeito ao ICMS, o que por sua vez provoca distorções nos preços relativos e na competitividade das firmas. Como parcela significativa da tributação incide no estado de origem, o sistema é indutor de “guerra fiscal” entre os estados na atração de empreendimentos, o que afeta a escolha locacional das firmas e provoca “concorrência desleal” entre elas. Estas entre outras distorções, com as quais a economia brasileira convive há muito tempo ficaram mais explícitas a partir da abertura da economia na primeira metade da década de 1990 e da estabilização econômica a partir do Plano Real em 1994. As firmas foram expostas a um “choque de competitividade”, cabendo ainda destacar que a complexa sistemática de tributação do ICMS dificulta a harmonização tributária no MERCOSUL.

Enquanto a economia brasileira ainda guardava alguma afinidade com o modelo de “substituição de importações”, eram menores os problemas causados pela diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais. Também o processo inflacionário mascarava as distorções, pois dificultava e até impedia que as empresas controlassem custos e formassem preços de forma adequada. O conflito distributivo inter-regional no Brasil, portanto, por um longo período, pôde ser em parte resolvido adotando alíquotas de ICMS diferenciadas nas operações interestaduais, juntamente com a participação dos estados no produto da arrecadação de tributos de competência da união.

Ocorre que a atribuição de competência tributária de imposto sobre o VA aos estados cria dificuldades para conciliar o equilíbrio federativo, do ponto-de-vista financeiro e em respeito ao princípio da autonomia, com a inserção competitiva do país na economia internacional. A ação desagregadora inerente ao processo de globalização, a articulação direta da globalização com a instância regional, o caráter excludente do processo, são questões que desafiam o pacto federativo das Nações. Com agravante de que no Brasil o pacto federativo não conta com atributos de

cooperação, então é assegurado apenas pela via jurídico-normativa, como vem ocorrendo desde a primeira constituição da república, confirmado nas revoluções de 30, 32 e 64, e não pela solidariedade entre as unidades federadas. Adicionalmente, a representação política atual do Congresso, mediante nosso atual sistema de representação, resulta em maiorias artificiais, o que também não favorece atitudes cooperativas.

A ‘globalização’ tende a fragilizar o pacto federativo, todavia, sendo a federação brasileira cláusula pétrea na CF/88, pois “é vedada a proposição de emenda constitucional tendente a abolir a federação” (art. 60, § 4º, I da CF/88), o princípio da neutralidade econômica deve ser conciliado com o princípio da autonomia federativa, posto que são conflitantes. Para manter o ICMS na competência tributária dos estados, alterações na sistemática de tributação, inclusive para as operações interestaduais, são apontadas como necessárias e integram sistematicamente propostas de reforma do STN. A tributação das operações interestaduais é apenas um dos desafios para adaptar o IVA à diversificada realidade brasileira, um país com dimensão continental, com 27 unidades federadas.

Em decorrência, no campo econômico, o princípio de destino para atribuir receita (com cobrança na origem) tem sido apontado como necessário, senão indispensável para que o STN esteja compatibilizado com a opção de política econômica que foi feita no plano internacional. Isso porque a adoção do princípio de destino viabiliza a desoneração das exportações, dos bens de capital, de produtos da cesta básica, etc., porque os impactos correspondentes ficam mais facilmente diluídos entre os estados. Permite também uma melhor equalização dos preços relativos da economia, atributo necessário em uma economia estável e aberta às importações. Também favorece a redução da guerra fiscal entre os estados. Para PEDROSA (2000, p.1)

A dificuldade maior, no âmbito da receita dos Estados, continua sendo a instituição de mecanismo adequado para a tributação das transações interestaduais. As razões para isto são: a importância crescente dessas operações, resultante da maior integração dos mercados internos, e a necessidade de encontrar um mecanismo que permita alcançar o objetivo da uniformidade das alíquotas, em termos de destino das operações ou prestações, e, ao mesmo tempo, repartir a receita entre Estados de ‘origem’ e de ‘destino’ ou atribuí-la completamente a esses últimos.

Com a sistemática atual, o contribuinte tem que formar um preço diferente para cada destinação, o que fica ainda mais complicado com o fato de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo (a alíquota é aplicada “por dentro”, assim para uma alíquota legal de 17% tem-se

uma alíquota efetiva de  $20,48\% = 17\% / 83\%$ ). Como na prática a firma não tem como formar tantos preços, em geral ele é determinado tomando por referência a alíquota interna e não a (menor) alíquota interestadual. Com isto, os contribuintes dos estados do N/NE/CO+ES pagam imposto incluído nos preços dos bens e serviços adquiridos no S/SE-ES com uma alíquota equivalente à das operações internas vigente nestes últimos, inviabilizando a cobrança eficiente do diferencial de alíquota e do valor agregado às mercadorias e serviços, na operação subsequente, no respectivo estado de destino.

PEDROSA (1998) comenta pesquisa que realizou com informações de 1996 e que demonstra a elevação da carga tributária nas regiões beneficiadas por aquisições com alíquota interestadual reduzida. A hipótese do autor é de que a elevação na carga tributária do ICMS seria menor para os adquirentes com poder de barganha capaz de compensar, obtendo preço menor no estado de origem, o saldo a maior de imposto a ser recolhido ao estado de destino, em que está localizado o adquirente. O autor distribuiu os contribuintes de cada atividade econômica pesquisada em quatro grupos, conforme a proporção de suas compras e vendas de outros estados. O objetivo foi o de demonstrar as diferenças de carga tributária para o grupo de contribuintes sujeitos ao ônus de recolher ao estado de destino a diferença entre a alíquota incidente nas compras (interestaduais) e nas vendas (internas). O autor constatou que:

Em geral, observa-se a distorção provocada pelo mecanismo da alíquota reduzida. Assim, no comércio varejista, a menor carga tributária foi encontrada no grupo denominado 'autarquista', por ser, preponderantemente, adquirente e, ao mesmo tempo, vendedor interno; a maior carga, por outro lado, constatou-se, nesse mesmo setor, no grupo 'importador', que se abastece fora do Estado e vende mais internamente. Na indústria e no comércio atacadista as maiores cargas tributárias se encontram nos grupos denominados 'redistribuidores' (compras e vendas interestaduais superiores às internas) e 'importadores' (abastecimento preponderante fora do Estado e maior importância do mercado interno), em que o efeito do diferencial de alíquota entre Unidades Federadas é mais acentuado (p.260).

Em vista das evidências, PEDROSA conclui:

Os contribuintes do ICMS e as Unidades da Federação, das regiões menos industrializadas, devem estabelecer o objetivo de eliminar definitivamente a alíquota reduzida nas operações entre Estados e Distrito Federal. E a apropriação do imposto, pelas Unidades federativas, integral ou parcialmente, com base no consumo de suas populações, deve se dar por um mecanismo de compensação a partir de estatísticas das transações entre Estados e Distrito Federal (1998, p.263).

O autor apresenta um mecanismo operacional alternativo para alocar a receita do ICMS decorrente das transações interestaduais, que é apresentado no tópico 4.5.2.3.

Por ora, os estados têm adotado soluções tópicas, que por sua vez provocam outras assimetrias, em uma sucessão de distorções, com impactos diferenciados nos estados, gerando tensões federativas e dificuldades enormes para obter consensos. Nas discussões sobre reforma tributária, observa-se que alguns estados dependem muito de transferências federais, o que dificulta a extinção do IPI, com vistas a adotar no Brasil um IVA mais abrangente; alguns são francamente exportadores e amargam sérias perdas de ICMS desde a edição da LC 87/96, com a desoneração integral das saídas para o exterior; alguns se sentem muito prejudicados com a guerra fiscal, então defendem a adoção do princípio de destino para atribuir receita, conscientes de que a medida lhes impõe perda de arrecadação, porque visualizam perdas ainda maiores com a continuidade da ‘guerra’; a concentração industrial do país inviabiliza a desoneração dos bens de capital, remetendo à solução que foi adotada na LC 87/96, que permite a apropriação dos créditos para o adquirente de bens do ativo permanente, o que por sua vez, aumenta as ocorrências de créditos acumulados, nem sempre passíveis de absorção; a diferença na base produtiva dos estados dificulta harmonizar o regime tributário dos produtos da cesta básica, porque os estados produtores destes bens resistem a perder receita com o objetivo de reduzir a fome dos residentes em outros estados. O ponto-de-vista de cada estado, portanto, para cada matéria em particular, é divergente, fragmentado, e o conjunto do ICMS fica cada vez mais complexo.

Desde a tentativa de uma Revisão Constitucional mais abrangente em 1993, e que não aconteceu, os estados só conseguem obter consenso para manifestar-se contra as propostas de reforma apresentadas. Esta estratégia, entretanto, já deu sinais de esgotamento, por mais moroso que seja o processo de reforma tributária do ICMS.

O governo federal é em parte responsável, por não explicitar as verdadeiras razões para as propostas de reforma, por omitir que podem impor perda de arrecadação e de autonomia, como no caso das propostas do executivo federal de 1997 e de 1998 analisadas na seção 4.2. Os estados, por sua vez, resistem em perder as conquistas obtidas com a reforma tributária de 1988, embora reconheçam que naquela ocasião não foi enfrentada a adequação do imposto à nova ordem mundial.

Consideramos que está sendo pago um preço muito alto para que seja mantido um maior grau de autonomia dos estados, posto que ela tem sido incompatível com outros princípios, os quais, inclusive, vêm comprometendo a própria federação, na medida em que o ICMS está cada

vez mais exposto à guerra fiscal e a questionamentos judiciais. O sistema vigente nas operações interestaduais pode ter servido por um longo tempo, mas é necessário evoluir para uma sistemática mais compatível com o princípio da neutralidade, imprimindo maior harmonização tributária e simplificando o imposto. A dificuldade reside em como dosar, compatibilizar princípios e objetivos antagônicos, conflitantes, incompatíveis.

Em relação à reforma tributária, REZENDE (2003, p.12) considera que a dificuldade na sua discussão e encaminhamento, a ausência de entendimento, denuncia que ainda estamos longe de construir um novo sistema compatível com as exigências impostas pela “nova ordem mundial”. Para ele, dentre as várias questões envolvidas, duas devem merecer atenção especial: competitividade e equidade. Enquanto as alterações tributárias recentes se concentraram nos aspectos macroeconômicos do ajuste fiscal, as consequências microeconômicas foram relegadas a segundo plano, tornando mais difícil para a economia brasileira enfrentar os desafios da abertura econômica e da integração regional.

REZENDE e AFONSO (2004, p.342-343) alertam que “há sólidas razões para dizer que a integração na economia global e em blocos econômicos regionais poderia levar a maiores disparidades internas no Brasil, ao mesmo tempo em que poderia criar condições para o enfraquecimento do grau de coesão nacional, ao possibilitar relações econômicas externas mais intensas e laços mais próximos com países vizinhos (...) Portanto, o que está em jogo é a possibilidade de desintegração nacional no processo de integração internacional.”

Nos propusemos um **primeiro objetivo** de comprovar e demonstrar que o sistema atual de ICMS nas transações interestaduais precisa ser alterado e acreditamos tê-lo cumprido. Demonstramos que a sistemática é complexa, afeta as relações comerciais dos agentes econômicos pois não há uma harmonização legislativa e neutralidade tributária, é indutora de guerra fiscal entre os estados, geradora de tensões federativas e fragiliza o pacto federativo. O preço tem sido muito alto e suficiente para justificar a necessidade de mudança, mas há um agravante adicional. É que a sistemática de ICMS nas operações interestaduais não tem sido eficaz para reduzir as desigualdades estaduais no Brasil e, em decorrência, não assegura equidade horizontal na partilha de recursos do ICMS, o objetivo último do sistema.

Comprovada a necessidade de mudança, parte-se para a tarefa de analisar os modelos alternativos, no capítulo seguinte, para que possamos reunir elementos que nos permitam atingir



o **segundo objetivo desta dissertação**, que é o de apontar mecanismos alternativos mais adequados para a tributação e repartição do produto da arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais.

Estamos falando de mecanismos de coordenação jurisdicional interestadual, seja quanto à tributação e cobrança (princípio de origem, de destino ou híbrido), seja em relação à partilha do produto da arrecadação (princípio de destino integral ou parcial para alocar receita).

Antes, porém, faremos breves considerações a respeito da balança comercial interestadual dos estados. Em seguida retomaremos a abordagem da harmonização em processos de integração econômica, agora no âmbito do MERCOSUL, em vista de que também no bloco regional é necessário avançar em termos de harmonização e coordenação interjurisdicional na tributação de bens e serviços, promover aproximação dos regimes tributários, para que o processo de integração possa atingir estágios mais avançados. O fazemos neste capítulo em vista de que os países do MERCOSUL não serão contemplados nas experiências internacionais do capítulo 4, pois o Brasil é o único país do bloco com atribuição de competência estadual para imposto do tipo IVA.

### 3.5.1 Comentários a Respeito da Balança Comercial Interestadual

Ainda que o modelo de ICMS aplicado às operações interestaduais e a hipótese de adoção do princípio de destino comporte a inclusão de impactos financeiros para os estados, tarefa que poderíamos realizar mesmo levando em conta a fragilidade das informações disponíveis a respeito do fluxo interestadual de transações com bens e serviços, optamos por não trilhar este caminho. Consideramos que a tarefa merece e requer que seja feito um estudo à parte, em vista de sua complexidade e necessidade de explicitação metodológica detalhada. Todavia é oportuno que façamos breves comentários e apresentemos alguns indicadores do fluxo interestadual de comércio com bens e serviços.

A tabela 10, a seguir, indica a importância e magnitude dos valores envolvidos no fluxo interestadual de comércio no Brasil. Os valores do Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF, dos estados, indicam que o comércio interestadual representou 25,5% do comércio total com bens e serviços em 2002, considerando-se os valores contábeis das

saídas, que são as operações globais declaradas pelos contribuintes do ICMS, as quais incluem também valores não tributados. Isto para alertar que os valores são indicativo econômico do volume de relações comerciais, mas não se prestam para o cálculo do ICMS. No caso das operações interestaduais, p.e., têm-se as imunidades (energia elétrica, petróleo e derivados de que trata a CF/88), isenções, reduções na base de cálculo e outros benefícios fiscais.

TABELA 10 - VALOR CONTÁBIL DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDA DOS CONTRIBUENTES DO ICMS EM 2002

| Destino das Saídas  | Em R\$ Milhões | Participação no Total |
|---------------------|----------------|-----------------------|
| Para o Estado       | 1.959.069      | 67,4%                 |
| Para Outros Estados | 742.235        | 25,5%                 |
| Para o Exterior     | 204.072        | 7,0%                  |
| TOTAL               | 2.905.377      | 100%                  |

FONTE: COTEPE/ICMS, GT-47/Reforma Tributária, Subgrupo de Quantificação

NOTA: Informação relativa a 17 estados, responsáveis por 94% do total da arrecadação de ICMS em 2002.

A tabela 11 indica que em 2001, do total das operações e prestações de saídas interestaduais tributadas pelo ICMS (valores base de cálculo), 30,5% foram destinadas a estados do N/NE/CO+ES e 69,5% para estados do S/SE-ES.

TABELA 11 - VALORES BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS EM 2001

| Destino e Tipo de Saídas              | Em R\$ Milhões | Participação no Total |
|---------------------------------------|----------------|-----------------------|
| Saídas para contribuintes do ICMS     | 411.540        | 95,9%                 |
| Para o NO/NE/CO/+ES                   | 127.129        | 29,6%                 |
| Para o SU/SE-ES                       | 284.411        | 66,3%                 |
| Saídas para não-contribuintes do ICMS | 17.627         | 4,1%                  |
| Para o NO/NE/CO/+ES                   | 3.621          | 0,8%                  |
| Para o SU/SE-ES                       | 14.007         | 3,3%                  |
| Total das saídas                      | 429.168        | 100%                  |

FONTE: COTEPE/ICMS, GT-47/Reforma Tributária, Subgrupo de Quantificação

NOTA: trata-se de informação de saída dos estados remetentes e os valores incluem o próprio ICMS.

A tabela 11 também indica a preponderância de operações destinadas a contribuintes do ICMS, 96% do total, enquanto as operações destinadas a não-contribuintes foram de apenas 4% do total (em geral são firmas não registradas como contribuintes). Os valores são inferiores aos constantes na tabela anterior pelas razões apontadas.

Um aspecto a ser analisado é que a sistemática atual vigente nas operações interestaduais resulta em situações altamente diferenciadas para os estados, conforme pode ser observado na tabela 12, adiante, que contempla alguns exemplos hipotéticos de perfis na BCI, meramente indicativos e altamente modestos frente à complexidade de situações que envolvem as transações interestaduais, mas que mesmo assim permitem fazer considerações importantes para problematizar as dificuldades existentes para alterar o modelo de ICMS vigente nas operações interestaduais.

No sistema atual de origem restrita, em que parcela da arrecadação é vinculada ao local da produção dos bens e serviços, à primeira vista pareceria lógico pressupor que todos os estados com superávit nos valores tributados da BCI (que vendem mais do que compram) teriam impacto negativo na arrecadação se fosse adotado o princípio de destino integral para alocar receita, ou seja, se o produto da arrecadação não mais guardasse relação com a produção mas sim com o consumo de cada estado. Em contrapartida, seria lógico pressupor que todos os estados com déficit na BCI (valores tributados) seriam favorecidos financeiramente com o princípio de destino no que se refere à titularidade da receita. Isto independente do princípio que seria escolhido para tributar e cobrar, pois uma coisa é a solução administrativa para que o imposto funcione bem na economia, outra coisa é a partilha, conforme temos insistido.

Ocorre que, p.e., para alguns estados médios do N/NE/CO+ES, com déficits baixos na BCI (que compram de outros estados mais do que vendem), a sistemática atual do ICMS nas operações interestaduais lhes é conveniente porque eles compram a 7% do S/SE-ES e vendem a 12% para todos os estados, ou seja, são deficitários na BCI, mas podem ser superavitários no saldo de imposto (débitos menos créditos) das operações interestaduais. Em comparação com o sistema vigente, é possível afirmar que estados do N/NE/CE+ES com déficits elevados na BCI teriam impacto financeiro positivo na arrecadação com adoção do princípio de destino (dos estados do S/SE-ES é possível afirmar que o Rio de Janeiro apresenta déficit BCI).

Os impactos diferem para cada estado a dependem do *mix* de sua BCI, ou seja, da proporção das operações de entradas tributadas a 7% e a 12% no caso dos estados do N/NE/CE+ES, e das operações de saídas tributadas a 7% e a 12% no caso dos estados do S/SE-ES. Um aspecto que não pode ser esquecido é que no sistema vigente de ICMS nas operações interestaduais as saídas para não-contribuintes são integralmente tributadas pelo estado de origem da operação e que, na hipótese de que as arrecadações guardassem relação com o tamanho do consumo de cada estado, o produto da arrecadação dessas operações pertenceria ao estado destinatário dos bens e serviços. Ainda que estas operações não sejam significativas, elas podem implicar em ganho para alguns estados médios do N/NE/CE+ES cujos déficits na BCI são baixos (valores base de cálculo), conforme se analisa logo adiante.

Verifica-se, então, que o sistema vigente produz situações diferenciadas, que dificultam obter consenso para que seja alterado. Estados localizados no S/SE-ES precisam ter superávits elevados nos valores tributados da BCI para que o modelo de ICMS atual resulte em uma apropriação de receita superior à que decorreria de adoção do princípio de destino, pois suas operações de saídas (débitos de ICMS) são praticadas com alíquotas de 7% e 12%, enquanto suas operações de entradas (créditos de ICMS) são com alíquota de 12% independente do estado de origem. Estados do S/SE-ES com superávits nos valores tributados da BCI de até aproximadamente 10% (saldo da BCI / saídas) tem uma posição líquida neutra no saldo de ICMS das operações interestaduais, ou seja, auferem débitos de ICMS mais ou menos equivalentes aos créditos que suportam.

Financeiramente, se apropriam de receita superior à que resultaria de adoção do princípio de destino integral para partilhar o produto da arrecadação os seguintes tipos de estados, para os quais a sistemática atual é mais conveniente:

- a) todos os estados do N/NE/CO+ES com superávit nos valores tributados da BCI (certamente é o caso de AM e provavelmente o de BA, ES e MS);
- b) estados do N/NE/CO+ES com déficits baixos na BCI tributada, mas que apresentam superávit na balança do ICMS (débitos > créditos) porque vendem sempre com alíquota de 12% e compram em elevada proporção com alíquota de 7% (pode ocorrer com GO);
- c) estados do S/SE-ES com superávit elevado na BCI tributada, o suficiente para absorver integralmente os créditos advindos de outros estados, mesmo remetendo também com

alíquota de 7%, obtendo assim um saldo devedor de ICMS (sempre foi o caso de SP e tem sido o caso de PR e MG, mais ou menos a partir da virada do século).

A tabela a seguir contempla alguns exemplos matemáticos, hipotéticos mas que não estão fora da realidade. Não o fazemos com os dados efetivos pois optamos, neste estudo, por não analisar os resultados da BCI, conforme informamos.

TABELA 12 - EXEMPLOS HIPOTÉTICOS DE BALANÇA COMERCIAL INTERESTADUAL

| Operações Entre Contribuintes                 | Estado do N/NE/CO/+ES           |                              |                                       | Estado do SU/SE-ES              |                              |                                       |
|---|---------------------------------|------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|---------------------------------------|
|   | Valores Base de Cálculo ICMS: 1 | Alíquotas Interes-taduais: 2 | Débitos e Créditos de ICMS: 3 = 1 x 2 | Valores Base de Cálculo ICMS: 4 | Alíquotas Interes-taduais: 5 | Débitos e Créditos de ICMS: 6 = 4 x 5 |
|   |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Exemplo 1: BCI neutra                         |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do N/NE/CO/+ES: A  | 30                              | 12%                          | 3,60                                  | 30                              | 7%                           | 2,10                                  |
| Saídas para outros estados do SU/SE-ES: B     | 70                              | 12%                          | 8,40                                  | 70                              | 12%                          | 8,40                                  |
| Entradas de outros estados do N/NE/CO/+ES: C  | 20                              | 12%                          | 2,40                                  | 20                              | 12%                          | 2,40                                  |
| Entradas de outros estados do SU/SE-ES: D     | 80                              | 7%                           | 5,60                                  | 80                              | 12%                          | 9,60                                  |
| Saldo na BCI e no ICMS: E = (A + B) - (C + D) | 0                               |                              | 4,0                                   | 0                               |                              | -1,5                                  |
| E / (A + B)                                   | 0%                              |                              | 33%                                   | 0%                              |                              | -14%                                  |
| Exemplo 2: BCI com déficit médio              |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do N/NE/CO/+ES: A  | 70                              | 12%                          | 8,40                                  | 25                              | 7%                           | 1,75                                  |
| Saídas para outros estados do SU/SE-ES: B     | 30                              | 12%                          | 3,60                                  | 75                              | 12%                          | 9,00                                  |
| Entradas de outros estados do N/NE/CO/+ES: C  | 40                              | 12%                          | 4,80                                  | 20                              | 12%                          | 2,40                                  |
| Entradas de outros estados do SU/SE-ES: D     | 85                              | 7%                           | 5,95                                  | 95                              | 12%                          | 11,40                                 |
| Saldo na BCI e no ICMS: E = (A + B) - (C + D) | -25                             |                              | 1,25                                  | -15                             |                              | -3,05                                 |
| E / (A + B)                                   | -25%                            |                              | 10%                                   | -15%                            |                              | -28%                                  |
| Exemplo 3: BCI com déficit alto               |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do N/NE/CO/+ES: A  | 60                              | 12%                          | 7,20                                  |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do SU/SE-ES: B     | 40                              | 12%                          | 4,80                                  |                                 |                              |                                       |
| Entradas de outros estados do N/NE/CO/+ES: C  | 85                              | 12%                          | 10,20                                 |                                 |                              |                                       |
| Entradas de outros estados do SU/SE-ES: D     | 120                             | 7%                           | 8,40                                  |                                 |                              |                                       |
| Saldo na BCI e no ICMS: E = (A + B) - (C + D) | -105                            |                              | -6,6                                  |                                 |                              |                                       |
| E / (A + B)                                   | -105%                           |                              | -55%                                  |                                 |                              |                                       |
| Exemplo 4: BCI com superávit baixo            |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do N/NE/CO/+ES: A  | 25                              | 12%                          | 3,00                                  | 20                              | 7%                           | 1,40                                  |
| Saídas para outros estados do SU/SE-ES: B     | 75                              | 12%                          | 9,00                                  | 80                              | 12%                          | 9,60                                  |
| Entradas de outros estados do N/NE/CO/+ES: C  | 20                              | 12%                          | 2,40                                  | 10                              | 12%                          | 1,20                                  |
| Entradas de outros estados do SU/SE-ES: D     | 70                              | 7%                           | 4,90                                  | 80                              | 12%                          | 9,60                                  |
| Saldo na BCI e no ICMS: E = (A + B) - (C + D) | 10                              |                              | 4,7                                   | 10                              |                              | 0,2                                   |
| E / (A + B)                                   | 10%                             |                              | 39%                                   | 10%                             |                              | 2%                                    |
| Exemplo 5: BCI com superávit alto             |                                 |                              |                                       |                                 |                              |                                       |
| Saídas para outros estados do N/NE/CO/+ES: A  | 25                              | 12%                          | 3,00                                  | 35                              | 7%                           | 2,45                                  |
| Saídas para outros estados do SU/SE-ES: B     | 75                              | 12%                          | 9,00                                  | 65                              | 12%                          | 7,80                                  |
| Entradas de outros estados do N/NE/CO/+ES: C  | 5                               | 12%                          | 0,60                                  | 25                              | 12%                          | 3,00                                  |
| Entradas de outros estados do SU/SE-ES: D     | 30                              | 7%                           | 2,10                                  | 40                              | 12%                          | 4,80                                  |
| Saldo na BCI e no ICMS: E = (A + B) - (C + D) | 65                              |                              | 9,3                                   | 35                              |                              | 2,45                                  |
| E / (A + B)                                   | 65%                             |                              | 78%                                   | 35%                             |                              | 24%                                   |

FONTE: elaboração própria

NOTA: alíquotas aplicadas "por fora" pois os valores base de cálculo já contém o próprio ICMS.

Observa-se que não são poucos os estados que podem preferir que as coisas fiquem como estão se levado em conta o ângulo financeiro (sem considerar os ganhos de eficiência que poderiam advir de um sistema mais adequado), apesar de todas as distorções que a sistemática vigente provoca e que demonstramos neste trabalho. Temos defendido de que as arrecadações sejam compatíveis com o consumo de cada estado e deste ponto-de-vista é possível concluir que:

a) para os referidos estados do S/SE-ES a mudança não seria “injusta”, na medida em que no modelo atual de ICMS eles obtêm receita advinda de consumo que ocorre em outros estados;

b) os referidos estados do N/NE/CO+ES, com BCI superavitária, a rigor não poderiam estar classificados na condição de “consumidores” (podendo adquirir a 7% e, por consequência, suportando menos créditos de ICMS), de modo que também para eles a mudança não seria “injusta”.

Lembremos que é necessário levar em conta a alternativa de que as coisas podem ficar como estão em relação às proporcionalidades para repartir o produto da arrecadação e serem alteradas quanto à operacionalização, o mecanismo de tributação e cobrança. É o que propõe a PEC 285/04, redação de abr/05, como será analisado no item 4.5.3.3. Trata-se de um meio caminho, mas importante porque, pelo menos, permite melhorar a qualidade do imposto. Isto porque o modelo atual, além de não ser o mais adequado no que se refere à equalização, não produz resultados desejáveis para a economia.

O modelo vigente não produz os resultados recomendados pois se apropriam de uma proporção de receita inferior à que decorreria do consumo, o seguinte conjunto de estados:

- a) estados pequenos localizados no N/NE/CO+ES cujos valores tributados da BCI apresentam déficit em proporção elevada, superior a aproximadamente 50% do valor de saídas (AC, AP, PB, PI, RN, RO e RR);
- b) estados médios do N/NE/CO+ES com déficit na BCI superior a 60% (DF, MA e PA);
- c) estados do S/SE-ES deficitários nos valores tributados da BCI (é o caso do RJ).

Note-se que se encontram neste conjunto muitos estados pequenos que o sistema de ICMS nas operações interestaduais deveria proteger. Para estes haveria tanto ganho financeiro quanto os que adviriam de maior eficácia no sistema de tributação e cobrança.

São mais ou menos neutros quanto ao impacto na arrecadação (posições com perdas e ganhos pouco significativas), caso o produto da arrecadação tivesse relação com o tamanho do consumo, as seguintes situações:

- a) estados do N/NE/CO+ES com déficits médios nos valores tributados da BCI (até aproximadamente 50% do valor das saídas) e saldo de ICMS mais ou menos neutro (é aproximadamente o caso de AL, CE, MT, PE, SE e TO);
- b) estados do S/SE-ES com superávits baixos na BCI tributada, para os quais os débitos de ICMS por saídas interestaduais dão conta de neutralizar os créditos advindos de outros estados (pode ser o caso de RS e SC).

Para este conjunto de estados adviriam ganhos com adoção de um modelo mais adequado de tributação e cobrança, que permitisse, p.e., simplificar o imposto e reduzir a sonegação.

### 3.6 COMPATIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL COM O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL

Em 1960 foi criada a Associação Latino Americana de Livre Comércio - ALALC, integrada por Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela, com o objetivo de criar uma zona de livre comércio e formar um mercado comum latino-americano. A partir de 1965 o bloco foi diminuindo suas atividades, quase desaparecendo na década de 70. Neste meio tempo surgiram outros blocos de integração sub-regional na América Latina como o Grupo Andino em 1969, atualmente composto por Bolívia, Colômbia, Equador e Peru e Venezuela - que aderiu em 1973 (em 1976 houve o desligamento do Chile). Em 1980, a ALALC foi substituída pela Associação Latino Americana de Integração - ALADI, que permitiu a adoção de acordos bilaterais entre os países membros, sendo que nos acordos firmados entre Brasil e Argentina encontra-se a origem do MERCOSUL. Em 1985, os presidentes da Argentina e Brasil reuniram-se em Foz do Iguaçu, reduzindo a rivalidade e isolamento até então existente entre os dois países.

Em 26/03/1991 foi firmado tratado entre Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai, em Assunção, criando o MERCOSUL. O Tratado de Assunção previa a constituição de um mercado

comum até 31/03/1994, marco que ainda não foi alcançado. O art. 1º previa “a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercado e de qualquer outra medida de efeito equivalente”. Ainda em 1991 foi assinado o Protocolo de Brasília para a Solução de Controvérsias no âmbito do MERCOSUL, ficando estabelecido que elas seriam solucionadas por meio de procedimento arbitral, mas até hoje não se progrediu na busca de mecanismos eficientes para a solução de controvérsias (CANO, 2004).

Em 1996 surge a perspectiva de ampliação do bloco com a adesão de Chile e Bolívia. Os acordos previam a criação de uma zona de livre comércio entre o MERCOSUL e estes países num prazo de dez anos. Estes dois países possuem acordo especial de livre comércio com o MERCOSUL, mas não integram o bloco (CANO, 2004).

No período inicial do bloco (até 1995) houve avanços significativos. “Chegou-se assim ao que se conhece como união aduaneira incompleta, uma situação que persiste até hoje 2000 (CANO, 2004, p.211)”. De 1991 a 1998 o comércio inter-regional no bloco aumentou mais de cinco vezes. Depois disso chegou até a haver retrocessos, sendo que o período 1998/00 foi de “... crise e intensificação de descumprimentos e conflitos comerciais que somente foi amenizado em fins de 2000 (CANO, 2004, p.211)”. Assim, o estágio atual do MERCOSUL é dito como o de uma união aduaneira imperfeita, pois apesar de terem sido eliminadas as barreiras aduaneiras e de ter sido adotada uma Tarifa Externa Comum, cada país ainda mantém produtos excepcionados destes regimes.

Para TORRES, H. (2000)<sup>115</sup> o MERCOSUL ainda não conseguiu sequer chegar a uma zona de livre comércio. Tarifas semelhantes para o imposto de importação e desoneração de exportações são importantes, mas um mercado comum tem que ir além da livre circulação de mercadorias. Na harmonização fiscal a legislação deve servir a um objetivo específico, harmonizar é um instrumento para reduzir diferenças, não implica em eliminar todas as contradições. A possibilidade é remota no MERCOSUL, pois sequer existe tribunal fiscal, ao contrário da UE, que dispõe de corte de justiça em Luxemburgo. O autor defende a prevalência dos tratados internacionais, até mesmo em relação às emendas constitucionais, porque o federalismo brasileiro não pode criar obstáculos à relação do país no âmbito internacional. Os art.

---

<sup>115</sup> Palestra a respeito do direito tributário no MERCOSUL, no Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo. Faculdades Curitiba, 2000.



1º e 4º da CF/88 devem ser interpretados à luz do direito internacional e não de forma restritiva como tem sido feito pelos doutrinadores. Pensa que o art. 151, III<sup>116</sup>, não se sobrepõe aos tratados internacionais, antes diz respeito apenas à competência interna, e que tratados assinados pelo Presidente da República têm prevalência sobre a legislação interna.

No Tratado de Assunção a harmonização fiscal é tratada no âmbito da “coordenação das políticas macroeconômicas”, que inclui a política fiscal e, por consequência, a política tributária. O art. 1º prevê: “A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, **fiscal** [grifo nosso], monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes”.

O art. 7º trata do princípio da não-discriminação, referindo quanto ao princípio de destino entre os membros: “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.” Ora, neste aspecto o tratado não vai além do que é previsto nas normas do *General Agreement or Tariffs and Trade* - GATT, atual Organização Mundial do Comércio - OMC, que dispõe: “...Os produtos do território de qualquer parte contratante, importados no território de qualquer outra parte contratante, não estarão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outras imposições internas, qualquer que seja a sua espécie, superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares...”

Na prática muito pouco foi feito para aproximar as legislações tributárias. O Subgrupo de Trabalho X – Políticas Macroeconômicas – responsável pela negociação da Tarifa Externa Comum - TEC, tinha uma Comissão de Aspectos Tributários, que em 1993 e 1994 elaborou o “*Informe Sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR*” e “*Informe Sobre la Armonización de los Impuestos Selectivos ou Específicos al Consumo*” (AMARAL, 1995, p. 217-289). Após o Protocolo de Ouro Preto (16/12/1994) os Subgrupos de Trabalho foram redefinidos e os estudos abandonados, sendo os avanços em termos de harmonização tributária no MERCOSUL restritos a pequenos esforços isolados.

Em 1999 a carga tributária sobre bens e serviços (inclusive comércio exterior) foi de 10%

---

<sup>116</sup> É vedado à União “instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

na Argentina, 15,6% no Brasil, 7% no Paraguai e 12,3% no Uruguai.

O Brasil é o país do MERCOSUL com mais distorções na tributação de bens e serviços. Vimos que a competência tributária está distribuída entre as três esferas de governo: a união, com competência sobre o IPI, COFINS, PIS, CIDE, IOF e CPMF, além dos impostos regulatórios sobre o comércio exterior (imposto de importação e de exportação); os estados, com competência sobre o ICMS; e os municípios, com competência sobre o ISS.

Além do Brasil, a Argentina também tem problemas com a tributação cumulativa, o imposto provincial sobre a receita bruta. Argentina, Paraguai e Uruguai aplicam imposto seletivo sobre o consumo, que não existe no Brasil pois a seletividade é aplicada através do IPI e ICMS. Não provocam distorção às exportações pois todos aplicam o princípio de destino.

Não tem sido dada prioridade para coordenar ou harmonizar os sistemas tributários do MERCOSUL de modo a acelerar o lento processo de integração. O Brasil ainda nem mesmo conseguiu realizar uma harmonização interna, particularmente no ICMS, que é o tema que nos preocupa, embora problemas existam também no âmbito dos tributos da união. Um entrave para a harmonização dos IVA's no MERCOSUL é o impedimento político, institucional e até mesmo jurídico para retirar a competência tributária do ICMS dos estados. Disto decorre que em uma breve comparação das principais características dos IVA's dos quatro países do MERCOSUL, um aspecto relevante a destacar é que o Brasil é o único que atribui competência tributária estadual para imposto do tipo IVA, não querendo com isso dizer que defendemos a retirada da competência estadual, mas apenas que o fato dificulta esforços de harmonização.

No Brasil, apenas recentemente os tributos mais distorcivos, a COFINS e o PIS foram alterados para lhes imprimir o princípio da não-cumulatividade. Até então eram os menos adaptados aos requisitos mínimos de integração econômica, devido a seus efeitos cumulativos, que oneravam o custo dos produtos e serviços nacionais, tornando-os menos competitivos em relação aos produtos e serviços dos demais países do bloco. Ainda assim, muitas 'cumulatividades' persistem, como a que decorre da fragmentação da competência tributária dos bens e serviços entre as três esferas de governo. Como exemplo, pode-se citar a impossibilidade de contribuintes do ICMS creditarem-se pela aquisição de serviço sujeito ao ISS, um custo adicional que integra os preços.

Vimos nas seções anteriores deste mesmo capítulo uma variedade de problemas no ICMS,

entre eles os efeitos cumulativos que persistem neste que é o principal imposto sobre bens e serviços no Brasil. Comentamos a respeito de restrições impostas por alguns estados para a utilização de créditos fiscais acumulados em decorrência de compras de matérias-primas destinadas à fabricação de produtos exportados. Também há excesso de benefícios fiscais concedidos pelo CONFAZ e mesmo à sua revelia. Se o Brasil ainda não conseguiu harmonizar a sua tributação interna como almejar a harmonização no MERCOSUL?

Uma das principais diferenças entre o IVA e o ICMS, até o advento da LC 87/96, de acordo com a Comissão de Aspectos Tributários do MERCOSUL<sup>117</sup>, residia em que o primeiro é um imposto tipo consumo enquanto o segundo era imposto tipo produto. Essa diferença diz respeito à neutralidade do imposto, ao seu grau de cumulatividade e conseqüentes distorções nos preços finais das mercadorias e serviços. Muitos avanços foram obtidos com a edição da LC 87/96, no sentido de tornar o ICMS um imposto mais adequado à realidade de um mercado integrado e poderá evoluir ainda mais a partir de 01/01/07, quando tiverem cessado os efeitos transitórios da LC 115/02, que alterou a LC 87/96, postergando o crédito do imposto pago nas aquisições de bens de uso e consumo e restringindo o crédito nas aquisições de energia elétrica e serviços de comunicações. Mas a principal alteração da LC 87/96 foi a adoção do princípio de destino em relação ao comércio internacional, com a exoneração total das exportações (produtos primários e parcela dos industrializados semi-elaborados que ainda estavam sujeitos a tributação), aspecto particularmente relevante para aproximar os regimes tributários no MERCOSUL.

Por outro lado, a guerra fiscal entre os estados aumentou as distorções relativamente às importações dos demais países membros. “Estima-se que a assimetria provocada pelos incentivos fiscais estaduais e municipais seja hoje de maior magnitude para o desenvolvimento do MERCOSUL, dadas as grandes distorções que gera na localização dos investimentos e na concorrência do comércio recíproco (CANO, 2004, p. 262).”

A Comissão de Aspectos Tributários do MERCOSUL destaca as diferenças na tributação dos serviços. No IVA da Argentina, Paraguai e Uruguai os serviços integram o IVA, embora com algumas diferenças. Já o ICMS inclui em seu campo de incidência apenas prestações de serviços de transporte e de comunicação, enquanto o ISS alcança os serviços constantes de lista taxativa. A Comissão aponta também um problema estrutural decorrente da competência estadual do

---

<sup>117</sup> Informes sobre a Harmonização dos Impostos Gerais e Sobre a Harmonização dos Impostos Específicos Sobre o Consumo.

ICMS, e que se refere à combinação da aplicação dos princípios de origem e de destino nas operações interestaduais, como forma de distribuição de receitas tributárias advindas de bens e serviços, e que de fato está sem solução, conforme temos reiterado neste estudo. A solução não passa, necessariamente, pela transferência da competência do ICMS para a união, conforme chegou a constar de proposta de reforma tributária do governo federal em 1997 e em 1998. Mas a Comissão considera necessário encontrar um mecanismo capaz de atribuir a receita do ICMS integralmente ao estado onde as mercadorias são consumidas, aspecto que também temos defendido.

Depois de destacar as vantagens e desvantagens da adoção dos princípios de origem e de destino, a Comissão aponta como caminho para a harmonização dos impostos gerais sobre bens e serviços no MERCOSUL a adoção do princípio de imposição exclusiva no país de destino, com manutenção de ajustes fiscais de fronteiras, levando em conta que é este o princípio que os quatro países aplicam, a respeito das importações e exportações de bens corpóreos móveis, os impostos vigentes nos quatro países. A recomendação feita em 1994 é adequada para o incipiente grau de integração econômica em que se encontra o bloco até a data de realização desta pesquisa.

A experiência européia, em matéria de harmonização fiscal é referência importante para a construção do modelo a ser adotado no MERCOSUL, e tem sido fartamente estudada no Brasil, com maior intensidade ainda a partir de 2000, no Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em parceria com a UE. Todavia, até a harmonização fiscal em sua vertente embrionária de ‘instrumentalização’ é difícil de obter no MERCOSUL, o que é intrigante se levado em conta o pequeno número de países envolvidos e o fato de que todos já adotam tributo tipo IVA, de uma forma ou de outra. Na UE sempre houve um número muito maior de países bem como de modalidades tributárias impositivas sobre bens e serviços e mesmo assim houve avanços em termos de harmonização na tributação de bens e serviços.

Desde o início da formação do bloco Argentina e Uruguai possuem sistemas tributários mais adequados à implantação do MERCOSUL. O Paraguai adequou-se com a reforma de 1992. O Brasil avançou muito em 1996 com a LC 87/96, mas permanecem inúmeros problemas, lentamente tratados no interminável processo de reforma tributária, em curso no Brasil desde a revisão constitucional em 1993/94.

Em resumo e no que diz respeito a imposto tipo IVA, as principais características são (CANO, 2004, p.258):

- os quatro países aplicam IVA tipo consumo;<sup>118</sup>
- na Argentina, Paraguai e Uruguai o imposto é de competência do governo federal. No Brasil o ICMS é de competência dos estados e o IPI, COFINS e PIS de competência da união;
- todos adotam o princípio de destino nas transações internacionais com mercadorias; quanto aos serviços, a Argentina aplica o princípio de destino, bem como o Brasil nos serviços que integram o campo de incidência do ICMS; nos serviços do Paraguai e Uruguai predomina o princípio de origem;
- nos quatro países o método de cálculo do imposto é o subtrativo indireto (ver item 2.3.2.2.2), do crédito do imposto. Todos aplicam mecanismos de devolução de créditos acumulados em virtude das exportações desoneradas para o exterior, em que pese que no Brasil ainda permanecem algumas restrições práticas quanto aos mecanismos de aproveitamento de referidos créditos;
- quanto ao campo de incidência, é geral sobre bens e serviços na Argentina, Uruguai e Paraguai, enquanto que no Brasil alcança apenas alguns serviços conforme já analisado, tendo em vista a atribuição de competência municipal para a tributação de serviços (ISS);
- regra geral, a alíquota padrão é de: 21% na Argentina; 23% no Uruguai; 18% e 17% no Brasil conforme o estado<sup>119</sup>; o Paraguai tem uma alíquota única de 10%. Quanto às demais alíquotas, o Uruguai tem uma reduzida de 14% para bens de primeira necessidade. A Argentina uma reduzida de 10,5% (gado vacum, frutas e verduras) e uma máxima de 27% (eletricidade, telefonia e água encanada, quando esses itens são fornecidos a contribuintes do IVA). No Brasil a variedade de alíquotas é muito maior e extrapola o escopo deste trabalho.
- os IVA's da Argentina, Paraguai e Uruguai estão mais aptos a uma coordenação (ou harmonização) tributária no MERCOSUL, com base no princípio de destino.

---

<sup>118</sup> O ICMS pode ser considerado um IVA-consumo no sentido de que permite a apropriação de créditos decorrente de aquisição de bens de capital. Vimos que no que diz respeito à repartição do produto da arrecadação das operações interestaduais, pode ser caracterizado como um IVA-produto pois parte da tributação ocorre no estado de origem.

<sup>119</sup> Como o ICMS integra sua própria base de cálculo, as alíquotas efetivas são de 21,95% e 20,48%.

## **4 ICMS E IVA - ALTERNATIVAS PRÁTICAS E RACIONAIS PARA TRIBUTAR E PARTILHAR O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS**

### **4.1 INTRODUÇÃO, ASPECTOS METODOLÓGICOS E TIPOLOGIA DE ANÁLISE**

Neste capítulo encontra-se o núcleo central deste estudo, de modo que é útil que se repita a que ele se propõe. Para que possamos alcançar o objetivo desta dissertação, de apontar mecanismos alternativos mais adequados para a tributação e repartição do produto da arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais, serão analisados diversos modelos, levando em conta a obtenção do maior grau possível de autonomia federativa, de neutralidade econômica, de redução da sonegação e de restrição à guerra fiscal travada entre os estados.

Vimos que imposto tipo IVA, do qual o ICMS é espécie, pode ser: a) de competência exclusiva de uma esfera de governo, caso em que em geral é atribuído ao governo central, sendo a receita partilhada com as demais esferas; b) de competência concorrente, como é o caso do Brasil, que presentemente tem quatro tributos do tipo valor adicionado, três da união e um dos estados; c) há a hipótese de instituição de adicional a tributo de competência de instância superior de governo, modalidade que inexistente no Brasil presentemente; d) e há o caso de competência (com)partilhada, quando mais que uma esfera tributam uma base comum e uniforme.

Todas as alternativas têm virtudes e defeitos e a opção não requer apenas estudos para visualizar adequadamente as implicações, como também discussão e amadurecimento político-institucional, para ter chance de ser assimilada. Esgotar o estudo do IVA é pretensão demais para este trabalho, mas é possível mapear as principais implicações de cada uma das principais alternativas, levando em conta as especificidades da economia e sociedade brasileira.

É necessário que a organização deste capítulo seja compatível com o objetivo, referencial teórico e com a forma como pretendemos estruturar as idéias e isso precisa ser explicitado para facilitar a leitura e o entendimento. Logicamente o critério primordial é que o modelo a ser recomendado funcione, mas não há como saber *a priori*. Há que se organizar as idéias segundo um critério de classificação.

Iniciamos informando que os modelos a serem analisados são apenas aqueles para imposto do tipo IVA. Ainda que comentários possam ser feitos para contextualizar determinada proposta de reforma tributária, o foco de análise reside no modelo para as operações interestaduais com imposto do tipo referido. Isso significa que não vamos aprofundar as combinações possíveis para a tributação do consumo de bens e serviços, a exemplo de IVA *versus* IVV, ou mesmo IVA *versus* imposto cumulativo sobre o consumo<sup>120</sup>. Em decorrência, não vamos analisar todo o conjunto do STN que teria que ser compatibilizado com cada alternativa apresentada, de forma sistemática, como p.e., se determinada proposta que atribui à união a competência do IVA requer a criação de um IVV de competência estadual para ser viabilizada.

Também não vamos analisar o IPI (outro imposto tipo IVA existente no Brasil) pois em sendo ele de competência da união inexistente a problemática das operações interestaduais. Adicionalmente, ainda que dificuldades jurisdicionais ocorram com tributos sobre bens e serviços atribuídos à esfera municipal de governo, este estudo se restringe a implicações na atribuição de IVA's à esfera estadual. É claro que tampouco contemplará como se procede a coordenação jurisdicional de impostos diretos, como é o caso do IR.

Ainda que tenhamos enfatizado ao longo de todo o trabalho, lembremos que o foco central de análise reside no tratamento para as operações interestaduais, quer trate-se de um IVA abrangente (que incide sobre todos os bens e serviços) ou de IVA mais restrito, como é o caso do ICMS. De todo modo, sempre será referido o contexto em que determinado modelo foi proposto, p.e., quando se prevê a extinção do ICMS, IPI, PIS, COFINS e ISS e criação de um IVA abrangente.

Vimos que quanto à atribuição de competências tributárias, é recomendável que seja atribuído às instâncias subnacionais a tributação de bens e serviços, entre outros fatores porque:

---

<sup>120</sup> As combinações possíveis para a tributação do consumo, principalmente em federações, foram detalhadamente analisadas por ARAUJO (1999).

PIFFANO (2003) não vislumbra nenhuma alternativa recomendável para IVA subnacional, nem mesmo mediante modelo respaldado pela existência concomitante de um IVA federal, como é o caso do barquinho e do GST/QST. O autor considera melhor a alternativa que combina apenas um IVA nacional (exclusivo) com IVV subnacional. Não vamos explorar o assunto pois este estudo se restringe à análise de modelos de imposto do tipo IVA. Dissemos na introdução desta dissertação que um IVA subnacional será sempre *'the second best'*, ou seja, confessamos nossa preferência por solução descentralizada, por considerá-la mais factível para conciliar o princípio da autonomia, o que sempre implicará em algum prejuízo à neutralidade. A questão é que, no Brasil, os prejuízos que vem sendo impostos ao atributo da neutralidade são exacerbados e precisam ser minimizados, pois um IVA subnacional não deve nem precisa causar tantos prejuízos à neutralidade econômica.

- é desejável diversificar as fontes de financiamento das instâncias subnacionais para que seja possível reduzir sua dependência de transferências de instâncias superiores de governo;
- a descentralização de receita é desejável para que a sociedade possa melhor associar os benefícios das funções públicas (gastos) à sua fonte de financiamento;
- a produtividade fiscal (arrecadatória) advinda de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio é mais estreita em países em desenvolvimento;
- a tributação de bens e serviços é mais compatível com a tradição e vocação subnacional.

Por outro lado, apontamos com frequência que esta atribuição não é isenta de dificuldades e problemas, ao contrário, como acabamos de analisar no capítulo anterior. Dentre os problemas temos detalhado e focado aqueles que têm uma forte correlação com a coordenação interjurisdicional, tanto com os países de dentro e fora de blocos regionais, quanto nas relações internas aos países, as transações (operações e prestações) interestaduais.

Anotamos que as mudanças impostas pelo novo contexto internacional têm como consequência que os impactos de determinada política tributária não mais se circunscrevem às fronteiras do território nacional, impondo limites até mesmo às Nações. Com os modelos alternativos que serão analisados pretende-se obter elementos que permitam verificar em que medida limitações podem ou devem ser impostas também aos estados, no que diz respeito à autonomia, como é o caso da competência legislativa de imposto tipo IVA, inclusive no que se refere à fixação de alíquotas. Conforme ARAUJO (1999, p.31)

Nos contextos federativos, quando às unidades subnacionais é atribuída competência para cobrar impostos sobre a produção e circulação de mercadorias, a possibilidade de que os efeitos de uma dada política tributária sejam exportados e provoquem distorções nas decisões locais dos agentes econômicos também está presente nas transações internas, particularmente porque, dada a ausência de fronteiras fiscais entre as distintas jurisdições, não há restrições legais à movimentação de mercadorias entre as mesmas.

Retomando brevemente as questões deste estudo, com o risco inerente a uma síntese reducionista, temos expressado os problemas do ICMS em termos de dois princípios antagônicos que precisam ser conciliados: o da autonomia federativa e o da neutralidade fiscal.

Para obter neutralidade é necessário minimizar os problemas de coordenação interna do ICMS, sendo que um foco significativo de falta de coordenação reside no regime das operações interestaduais. É claro que se o ICMS ou IVA fosse de competência federal seria possível obter



maior neutralidade fiscal, pois para um imposto de competência do governo central não há o problema da coordenação jurisdicional interestadual. Mas nesta hipótese, o que dizer da autonomia estadual? Para não afetar em demasia a autonomia dos estados eles devem manter a competência do ICMS, ainda que não de forma exclusiva, como também empreender esforços para dar um tratamento mais adequado ao regime aplicado às transações interestaduais.

Para possibilitar a análise das diversas combinações possíveis para o ICMS ou IVA, é necessário explicitar a forma como o capítulo quatro está estruturado, como o assunto será abordado, qual a tipologia utilizada para apresentar os modelos alternativos. Como outros estudiosos deste assunto nos precederam, como é o caso de ABREU (2004) e ARAUJO (1999), é oportuno que observemos brevemente a tipologia que utilizaram.

ABREU (2004) faz um primeiro desdobramento para o que denomina de modelos racionais de IVA: a) IVA tipo nacional; b) modelos para IVA's estaduais ou países em blocos econômicos. Feita esta primeira distinção, o autor informa que “o IVA para aplicação estadual, ou dentro de blocos econômicos, pode ser agrupado de acordo com o princípio de origem ou de destino.” Esta classificação é compatível seu objetivo de “fazer uma descrição analítica e comparativa da tributação sobre o valor adicionado (consumo)”.

Em seguida o autor sintetiza como organiza os diversos modelos de IVA's: “Assim, no lado da origem, analisa-se o IVA Origem Puro, o IVA Origem Modificado (Comissão Européia), o IVA Origem Restrito (Comissão Européia) e o IVA Híbrido Origem-Destino (ICMS do Brasil). Com o princípio do destino tem-se principalmente o IVA Destino com Pagamento Diferido (UE), o IVA Integrado Viável – *Viable Value Added Tax* - VIVAT (Keen), o IVA Partilhado (Varsano), o IVA Dual (Bird e Gendron), o IVA Compensável – *Compensating Value Added Tax* - CVAT (McLure) e o IVA *Compartido* – *Shared Value Added Tax* – SVAT (Fenochietto e Pessino).”

ARAUJO (1999), em seu estudo, primeiro faz uma avaliação completa das várias combinações possíveis para a tributação da base consumo para em seguida analisar as implicações resultantes da atribuição desta base contributiva a instâncias subnacionais de governo em federações. Para este propósito a autora estrutura sua análise da seguinte forma:

- Alternativas para tratar da tributação do consumo em federações: a) IVA nacional; b) IVA federal e subnacional com adoção do princípio do destino nas relações externas e interestaduais; c) IVV federal e subnacional, e IVA federal paralelo a um IVV subnacional; d) IVA federal e

subnacional com adoção do princípio do destino nas relações externas e origem nas interestaduais.

Feito isto a autora passa a analisar a “tributação do consumo em algumas experiências selecionadas”, contemplando tanto as experiências práticas de alguns países e no Brasil, quanto proposições teórico/ racionais:

- Experiências Internacionais: a) União Européia (o regime atual de tributação; a proposta de 1987 – *Commission Clearing House*; a proposta de 1996; e o VIVAT – *Viable Integrated VAT*); b) Alemanha; c) Estados Unidos; d) Canadá (o GST e o IVA cobrado em Quebec – QST; o IVA harmonizado – HST)
- Brasil: a) formação e características das relações federativas; b) tributação do consumo, comportando um histórico e análise detalhada de duas propostas de reforma – o ICMS nacional e o ICMS compartilhado.

Ambos privilegiam a análise de imposto tipo IVA em federações, como é o nosso caso. Ocorre que o IVA é adotado em 132 países, então não é factível nem necessário conhecer todos. O interesse dos autores e o nosso são os problemas de coordenação deste tipo de imposto em federações ou países que integram blocos econômicos, pois a coordenação interjurisdicional, com ausência de ajustes fiscais de fronteiras, pode afetar significativamente a neutralidade do imposto.

Para melhor alcançar o objetivo deste estudo adotamos uma tipologia um pouco diferente. Em primeiro lugar, para nosso caso, não é recomendável uma classificação semelhante à de ABREU, porque desmembramos os conceitos dos princípios de origem e de destino quanto a: tributação (SA competente para instituir o tributo), cobrança (SA que cobra e critério espacial da hipótese de incidência) e titular do produto da arrecadação (alocação, atribuição ou repartição de receita). Com isto várias combinações entre princípio de origem e de destino são possíveis, cada modelo pode assumir uma configuração diferente. Por exemplo, pode-se estar diante de princípio de origem quanto à cobrança e de destino quanto à alocação de receita.

Em segundo lugar, optamos por uma classificação (seqüência) que permite analisar cada modelo alternativo em tópicos separados segundo o detentor da competência legislativa do ICMS ou IVA. Sendo uma das preocupações centrais deste estudo o grau de autonomia estadual que cada modelo comporta ou permite, bem como o fato de que autonomia é um princípio e um valor estreitamente vinculado à competência para legislar, consideramos oportuno que em cada tópico

fique claro de que tipo de competência legislativa está se tratando. Então que a primeira divisão do capítulo 4 é a seguinte:

- Competência Tributária da União;
- Competência Tributária Compartilhada Entre a União e os Estados;
- Competência Tributária dos Estados Com Cobrança no Estado de Destino;
- Competência Tributária Conjunta dos Estados Com Cobrança no Estado de Origem.<sup>121</sup>

Esta estrutura se assemelha à de ARAUJO (1999), que também emprega uma terminologia que facilita a identificação e que emprestamos neste trabalho. A autora se expressa em termos de ‘solução centralizada’ quando o imposto é de competência da união e quando o arranjo implica em séria redução à autonomia dos estados, e de ‘solução descentralizada’ os sistemas que preservam maior grau de autonomia.

A classificação que empregamos praticamente coincide com o processo de discussão da reforma tributária do ICMS, pelo menos desde 1997, ano em que o executivo federal apresentou uma proposta que atribuía à união a competência tributária do ICMS; em 1999 foi intensamente discutida no Congresso uma proposta de compartilhamento da competência tributária; em 2003 o governo federal propôs um modelo de ICMS com princípio de origem para cobrar e de destino ou misto para alocar receita. Estes são alguns exemplos de propostas que serão analisadas.

Em terceiro lugar, devemos informar o conteúdo e sequência de cada uma das divisões, como os assuntos e modelos são apresentados em cada um dos tópicos do capítulo:

- inicialmente é analisada proposta **formal** de reforma tributária, feita no Brasil, restringindo-nos às feitas a partir de 1995;
- em seguida e sendo pertinente, é analisado proposta ou modelo **informal**, elaborado por técnicos e estudiosos brasileiros (contribui para valorizar e prestigiar a experiência nacional);
- em seguida e quando pertinente ou disponível, analisam-se experiências de outros países, primeiro as práticas e em seguida as teóricas ou racionais, elaborada por técnicos e estudiosos estrangeiros.

---

<sup>121</sup> Há o caso de competência concorrente; por ex. IPI, ICMS e ISS no Brasil, além da COFINS, PIS, IOF, CPMF e CIDE-combustíveis, todos incidentes sobre bens e serviços, com fatos geradores próprios, uns monofásicos outros plurifásicos. Como nossa preocupação é focada nas operações interestaduais de imposto tipo IVA, e o caso de competência concorrente significa que a esfera subnacional tributa de modo independente da esfera central, então ao final e ao cabo os problemas se assemelham aos que decorrem de competência estadual para instituir estes impostos.

Em assim procedendo, é necessário que alertemos que um mesmo país pode constar em mais do que um tópico, a depender de sua(s) sistemática(s) de IVA(s). O Canadá, p.e., aparece em dois tópicos: a) no tópico 4.2.4 o IVA do governo federal do Canadá harmonizado com o IVA das Províncias de *Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*; b) no tópico 4.3.3 o ‘IVA dual’ do governo federal do Canadá e o Provincial de Quebec.

Assim procedendo, pensamos estar analisando em cada tópico os modelos formais e informais propostos para o caso brasileiro; as experiências práticas e as proposições teóricas, sempre primeiro no Brasil e em seguida em outros países.

Algumas experiências práticas internacionais foram contempladas para que se possa estabelecer uma análise comparativa, tendo presente que não se pode indicar nem concluir como inadequado, definitivamente, nenhum sistema sem conhecê-lo com profundidade e o contexto político-institucional em que se circunscreve. Como uma análise detalhada extrapola os limites deste estudo, a inclusão de outros países tem como propósito principal um mapeamento mais completo das alternativas existentes. Visa também verificar como procedem em relação ao tratamento aplicado às relações interestaduais, interprovinciais ou inter-membros, no que diz respeito a imposto tipo IVA, em espaços econômicos integrados em que mais que um Ente Político detém algum grau de autonomia tributária. Não se trata de copiar soluções estrangeiras, mas sim de verificar a forma como suas relações federativas são concebidas, particularmente em relação ao objeto de análise deste trabalho, inclusive para demonstrar que não existe um modelo ideal, mas alternativas mais ou menos recomendadas e adaptadas a cada circunstância específica.

Devemos esclarecer o critério de escolha pelos países que foram selecionados. Tratam-se sempre de países: com organização política federativa; com existência de imposto do tipo IVA; com imposto tipo IVA estadual ou provincial, com ou sem também um IVA federal. A União Européia foi incluída pela semelhança com a problemática enfrentada pelas federações e pela diversidade de estudos e proposições a respeito de IVA, o que contribui para enriquecer a análise. Além da UE, o Canadá é uma experiência interessante para o Brasil, dado o variado ‘cardápio’ de IVA’s lá existente, algumas dessas experiências bem sucedidas como é o caso do IVA dual, bem como pela disponibilidade de estudos e propostas a respeito de IVA, destacando-se as contribuições de MCLURE, citado com frequência neste estudo. A Alemanha, além de ser uma federação e também instituir IVA, tem uma experiência peculiar de coordenação e cooperação

entre as esferas de governo, tanto na cobrança como na partilha do imposto. Os Estados Unidos, também uma federação não consta do estudo por não ter imposto do tipo IVA, nem na competência do governo federal, nem na competência dos estados.

A Índia não foi incluída no trabalho pois apenas recentemente passou a adotar imposto do tipo IVA. Em 1º de abril de 2005 entrou em vigor uma reforma no sistema tributário indiano (SRIVASTAVA, 2005). Há um IVA federal a partir de 1999, quando a união transformou o seu *excise* em um IVA central (CENVAT), com apenas uma alíquota básica de 16%. Incide apenas sobre as manufaturas (semelhante ao IPI brasileiro) pois no país há restrições constitucionais para a união tributar comércio, serviços e agricultura, setores nos quais incide tributos das esferas subnacionais. Quanto aos estados e particularmente em relação a um aspecto de interesse para nosso estudo, há cobrança de imposto na operação de exportação para outros estados, o *Central Sales Tax*, que é de competência federal sobre vendas interestaduais, mas cuja cobrança foi delegada aos estados. É subordinado ao princípio de origem puro, ou seja, tanto a cobrança é feita pelo estado de origem como o produto da arrecadação lhe pertence. Como resolver o problema do comércio interestadual na Índia é questão que ainda está aberto. Em decorrência, não se tratando de modelo que possa ser útil para melhorar o ICMS ou IVA no Brasil, bem como pelo fato de que a implantação de um IVA com relativa melhor qualidade é muito recente, não se dispendo ainda de elementos para uma avaliação adequada, optamos por não incluir a Índia no trabalho.

A legenda a seguir contribui para visualizar os arranjos de IVA ou modelos que serão contemplados no trabalho, bem como as siglas e terminologias empregadas:

- competência tributária (legislativa) da união: proposta Pedro Parente 2 (PP2); Canadá: *Goods and Services Tax* - GST e *Harmonized Sales Tax* – HST;
- competência tributária compartilhada entre a união e os estados: barquinho; Canadá: *Goods and Services Tax* - GST e *Quebec Sales Tax* - QST; *Compensating Value Added Tax* - CVAT; *Shared Value Added Tax* – SVAT;
- competência tributária dos estados com cobrança integral no estado de destino: alíquota zero; certificado de crédito; regime atual na UE;
- competência tributária conjunta dos estados com cobrança no estado de origem (sujeição ativa do estado de origem com cobrança no estado de origem): fundão; fundinho; coeficientes de

participação; câmara de compensação; proposta da Comissão da UE (1996; fundo com estatísticas macro); *Viable Integrated VAT – VIVAT*;

- competência tributária conjunta dos estados com cobrança no estado de origem (sujeição ativa do estado de destino com cobrança no estado de origem): travessia; PEC 41/03;

- Alemanha: cooperação e coordenação entre as unidades da federação; competência compartilhada entre a união e os *lander* para tributar, cobrar e partilhar receita.

As propostas de reforma tributária do ICMS havidas a partir de 1995 são contempladas na análise deste capítulo, no contexto de cada um dos mecanismos propostos, principalmente para o caso das operações interestaduais, de modo que não há uma seção específica e separada a respeito. Não são analisados todos os aspectos das reformas propostas, mas apenas aqueles pertinentes ao objeto do estudo, para que assim procedendo possamos analisar com maior profundidade. As principais são: a PEC 175/95, em suas principais fases, desde a versão original passando pelo relatório da Comissão Especial da PEC 175/95-A e pela Emenda Aglutinativa da Comissão Tripartite; as propostas Pedro Parente 1 (informal) e Pedro Parente 2 (formalizada); a PEC 41/03 em sua versão original e na versão da Emenda 285/04. As principais versões de redação das propostas analisadas constam em anexos a esta dissertação, em vista da natureza jurídica da matéria, passível de mais do que uma interpretação. A inserção em anexo tanto permite dirimir dúvidas como facilita a consulta.

## 4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

### 4.2.1 Contexto e Processo de Reforma Tributária de 1995 a 1998

Nesta seção se analisa uma proposta formal de reforma tributária, no Brasil, que atribuía à união a competência tributária do IVA<sup>122</sup>. Na sequência constará avaliação de modelo de IVA existente no Canadá e que pode ter inspirado o executivo federal a propor a chamada ‘solução centralizada’ para o ICMS.

Não é ocioso repetir que em um IVA de competência do governo central não há que se falar em operação interestadual, ou seja, muitos dos problemas que temos explicitado

---

<sup>122</sup> Lembre-se que vamos nos restringir a analisar as propostas feitas a partir de 1995.

desaparecem como um passe de mágica. Apenas nas transações com outros países há necessidade de observar o princípio jurisdicional e que é o de destino, conforme já analisado, mediante o qual o IVA incide sobre importações e é exonerado sobre exportações. Dito de outro modo, se o IVA é de competência da união o critério espacial da hipótese de incidência tributária, o lugar de ocorrência do fato gerador, o local de domicílio do vendedor ou do comprador, o estado onde acontecerá o consumo intermediário ou final dos bens e serviços, são todos elementos descomplicados nas transações entre diferentes estados, pois o tratamento dado a um IVA de competência da união é uniforme a nível nacional. Ora, simplesmente porque um IVA da união opera como um IVA origem. É claro que uma solução centralizada é a mais adequada para um IVA, quando privilegiada uma leitura técnica, não sendo necessário retomar as características, requisitos e problemas em atribuir a esfera subnacional imposto deste tipo.

Ocorre que a tributação de bens e serviços pelos estados faz parte da história do federalismo fiscal brasileiro, de modo tão arraigado que nem mesmo os militares, por ocasião da melhor reforma tributária que o país já teve, a de 1965, ousaram atribuir a competência do IVA integralmente à união, tendo então optado por ‘fatiar’ a tributação dos bens e serviços em vários tributos. Analisemos então o processo de reforma tributária de 1995 a 1998, com destaque à denominada proposta Pedro Parente e vejamos, no transcorrer deste trabalho, se é possível apontar alternativa que prescinda atribuir à união a competência do ICMS.

Em agosto de 1995 o executivo federal encaminhou proposta de EC para reformar o STN, que recebeu o nº 175. Formulada no Ministério de Planejamento durante a gestão de José Serra, previa a substituição do IPI e do ICMS por um ICMS nacional, de competência tributária (com)partilhada entre união e estados<sup>123</sup>. A proposta não era abrangente porque o objetivo principal do governo era desonerar integral e rapidamente o ICMS incidente nas exportações, tendo em vista que a política cambial adotada logo após o Plano Real deteriorou rapidamente os superávits na balança comercial. À proposta foram apensadas outras oito que tramitavam no Congresso Nacional, algumas desde o processo de Revisão Constitucional. A PEC não tramitou com a velocidade pretendida pelo governo, tanto pela resistência dos estados quanto porque o próprio governo federal passou a priorizar outras reformas constitucionais, como a administrativa e a previdenciária. O primeiro Parecer do relator, deputado Mussa Demes, foi divulgado em

---

<sup>123</sup> Mediante adoção do modelo denominado ‘barquinho’. Esta proposta de reforma será analisada com detalhes no item 4.3.2.

jul/96.

Então o governo federal optou pela via infraconstitucional, conseguindo fazer tramitar rapidamente o Projeto de Lei Complementar que veio a se tornar a LC 87/96, a denominada “Lei Kandir” para o ICMS, antecipando boa parte da ‘agenda’ original em relação ao ICMS e que constava na PEC 175/95, como a desoneração das exportações e a apropriação de créditos do ICMS incidente nas aquisições de ativo imobilizado, energia elétrica, serviços de comunicação e aquisição de bens destinados ao uso e consumo próprio do contribuinte. A experiência foi traumática para os estados, indicando que o caminho infraconstitucional para a reforma tributária pode ser mais rápido, mas também provocar estragos. Mesmo os que defendem uma reforma tributária no plano infraconstitucional reconhecem o risco de fragilizar o pacto federativo quando se recorre à ‘desconstitucionalização’. Como bem colocado por BORDIN (s/d, p.3)

Para o governo federal, a reforma tributária, de caráter amplo, passou a ser um processo secundário. Ele preferiu privilegiar as modificações pontuais, tendo em vista à necessidade de consolidar o seu plano de estabilização. A tramitação rápida da Lei Kandir em 1996 foi um exemplo disso. A Lei foi vista pela União como ‘emergencial’, isto é, como mecanismo de ‘oxigenação’ ao Plano Real, debilitado que estava pelos problemas de balança comercial que enfrentava. Este processo pontual continha também aspectos de perversidade financeira com os entes subnacionais. Enquanto os Estados suportaram o ônus da correção de rumo do Plano Real (sustentação do câmbio e estímulos aos investimentos e às exportações através da Lei Kandir) a União criou a CPMF, reconhecida por todos como geradora de grande impacto negativo sobre as exportações.

Em outubro de 1996 o deputado Mussa Demes alterou e completou o relatório da PEC 175/95, o que inclusive se fazia necessário com o advento da LC 87/96. Esta providência não contribuiu para que a reforma tramitasse mais rapidamente no Congresso, pois aprovada a LC 87/96, somada à estratégia da união em potencializar a receita de contribuições sociais, a PEC 175/95 ficou esvaziada e foi colocada em segundo plano pela equipe do governo federal. Conforme testemunham RANGEL e NETTO (2003, p.5)

Na legislatura 1995/1999, a proposta do Poder Executivo foi admitida na Comissão de Constituição e Justiça e de Redação [da Câmara dos Deputados], mas não foi votada na Comissão Especial [de Reforma Tributária]. Nesse período, as reuniões da Comissão Especial, convocadas inúmeras vezes, não obtiveram quorum para deliberação. A proposta do Poder Executivo não chegou a ser discutida, assim como os 3 pareceres, com substitutivo, apresentados pelo Deputado relator. A falta de quorum nas reuniões da Comissão Especial deveu-se à ausência dos Deputados da base governista. Essa atitude evidenciou que o Poder Executivo não tinha interesse na aprovação da proposta por ele enviada ao Congresso Nacional.



Em setembro de 1997, durante a ‘crise asiática’, o executivo federal ‘esfriou’ ainda mais a PEC 175/95, ao apresentar na Comissão Especial de Reforma Tributária a que ficou chamada de Proposta Pedro Parente<sup>124</sup> (PP1). O governo federal não chegou a apresentá-la oficialmente na forma de substitutivo à PEC 175/95, optando por expressar ‘idéias’ para a reforma tributária. O que nos interessa destacar neste item da pesquisa é que integrava a proposta a substituição do IPI, ICMS e ISS por um IVA de base ampla sobre a integralidade de bens e serviços, **de competência da união**. O governo justificou que era indispensável e inadiável realizar uma reforma abrangente que permitisse eliminar o viés contra a produção nacional, existente no sistema tributário.

A PP1, sucintamente compreendia: criação de imposto sobre o valor agregado de competência da união (IVA); imposto sobre vendas a varejo de mercadorias de competência estadual (IVV); imposto sobre prestações de serviços de competência municipal (ISS); imposto sobre produtos específicos de competência estadual; incorporação da CSLL ao IR; extinção do IPI, ICMS, ISS, CSLL, COFINS e PIS.

Os estados posicionaram-se contra porque a proposta fragilizava o pacto federativo. A tributação de bens e serviços ficava concentrada na competência da união, que detém a competência integral da tributação da base contributiva sobre a renda. O governo federal então adaptou a proposta após discuti-la com alguns poucos estados e só a formalizou (a que passou a ser chamada de Proposta Pedro Parente II - PP2) no Congresso em dez/98, na forma de emenda substitutiva à ‘engavetada’ PEC 175/95<sup>125</sup>. A PP2 integrava o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal, que objetivava reduzir rapidamente o déficit público e estabilizar o montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto, conforme programa de ajuste junto ao Fundo Monetário Internacional - FMI, ao qual o país havia recorrido após as crises financeiras mundiais de 1997 e 1998. Integrava o ‘pacote’ com o Fundo as chamadas reformas estruturais, como a tributária e a regulamentação das já adiantadas reformas previdenciária e administrativa.

Atente-se para o fato de que as propostas PP1 e PP2 foram apresentadas por ocasião de negociações internacionais, em contextos de crise financeira mundial, aparentando que o objetivo primordial era prestar contas a organismos internacionais, que recomendavam retirar a

---

<sup>124</sup> Alusiva ao nome do então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda.

<sup>125</sup> A redação da proposta PP2 consta no Anexo 1 deste trabalho.

competência estadual do ICMS e instituir um IVA abrangente no Brasil, nos moldes internacionais. Sendo esta a motivação real, tal proposta dificilmente poderia ser conciliada com os interesses políticos e institucionais que se fazem presente na discussão de uma reforma tributária, ainda mais em um país federativo. Deste modo, os objetivos explicitados pelo governo para a PP2, não conseguiram produzir convencimento. Eram eles:

- a) maior simplicidade, neutralidade e generalidade do conjunto das normas impositivas; eliminação das desvantagens da produção nacional *vis a vis* a importada;
- b) estabelecimento de condições necessárias ao processo de harmonização tributária, tanto interna quanto com o resto do mundo, sobretudo para com as economias que disputam com o Brasil mercados e capitais;
- c) criação de condições para a garantia de maior efetividade.

Para acolher a emenda substitutiva da PP2, o relator Mussa Demes aceitou reabrir as discussões da PEC 175/95, permitindo que outras emendas também fossem apresentadas no Congresso, até março de 1999.

#### 4.2.2 Modelo do 'Novo ICMS' na Proposta 'Pedro Parente II' Para a PEC 175/95

A proposta modificava profundamente a forma de tributação do consumo, alcançando o ICMS, IPI e ISS e as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, lucro e folha de salários. Os principais pontos eram: extinção do IPI, ICMS, PIS, COFINS, CSLL e Contribuição Social do Salário-Educação em contrapartida à criação do Novo ICMS; instituição de Imposto Seletivo, federal, incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em LC e serviços de telecomunicações.

A análise da PEC, para os governos estaduais, permitia extrair as seguintes características gerais para o Novo ICMS, dito 'da federação', incidente sobre a circulação de bens, mercadorias e sobre prestações de serviços:

- a) amplitude maior da base, com incidência também sobre todos os serviços;

- b) competência legislativa exclusiva da união; estados com competência meramente administrativa (arrecadação e fiscalização) ainda que previsse participação dos estados na discussão para a fixação das alíquotas;
- c) criação de órgão integrado por representantes da união e estados para uniformizar os procedimentos relativos ao imposto em todo o território nacional;
- d) não-cumulativo, incidente sobre importações de qualquer natureza e não incidente sobre exportação de bens e serviços (princípio de destino nas relações internacionais);
- e) alíquota básica única referente à união, estados e para os adicionais previstos (inclusive os destinados a substituir a receita das contribuições sociais); o contribuinte pagaria segundo uma única alíquota global que incluiria os adicionais;
- f) admitida fixação de alíquotas diferenciadas, por LC, em função da essencialidade do produto. Em qualquer caso, alíquota uniforme em todo o território nacional;
- g) distribuição de receita entre os estados com base no local de destino dos bens e serviços (com um período de transição de 12 anos);
- h) participação dos municípios igual à vigente no ICMS, ou seja, quota-parte de 25% da receita do estado, mantidos os critérios de participação;
- i) cálculo da distribuição do produto da arrecadação entre união e estados orientada e supervisionada por órgão de natureza operacional, constituído por representantes dos estados.

BARATTO e CÓRDOVA (1998, p.1) analisam a PP2 antes de seu encaminhamento para o Congresso, em dez/98, abordando as contradições e dificuldades para sua aprovação.

Uma das restrições reside na quantidade de tributos concorrentes sobre a base consumo. A necessidade de ter que extinguir os impostos cumulativos já acirrou a disputa pelo IVA. Como conseguir reduzir a sonegação, via ampliação da base de contribuintes, com manutenção e até aumento de carga tributária da base consumo? Adicionalmente o novo imposto não deve integrar sua própria base de cálculo, ou seja, as alíquotas serão aplicadas “por fora”, tanto para simplificar quanto para tornar mais transparente a carga tributária aos consumidores. Deste modo as alíquotas nominais parecerão ter sido elevadas, aspecto que contribui para dificultar a redução da sonegação.

Mais tarde, em 1999, a COTEPE/ICMS e a Receita Federal realizaram estudos para calcular a alíquota que um IVA amplo teria que ter para manter a mesma carga tributária global do somatório dos tributos objeto de extinção/fusão/mudança, o que resultou em aproximadamente

37% (ver tabela 14) antes da extinção de todos os benefícios fiscais. À medida em que estes tivessem o prazo de vigência expirado ou que fossem revogados, durante a transição da reforma, seria possível reduzir a(s) alíquota(s). BARATTO e CÓRDOVA (1998, p.1) apontaram os fatores que dificultavam a manutenção de níveis elevados de arrecadação com um IVA amplo, no Brasil, os quais são úteis para destacar neste estudo pois tais obstáculos até hoje dificultam o processo de reforma tributária.

A adoção de um IVA amplo requer a extinção do IPI. Isto por sua vez não permite o alargamento da base do IVA [para efeito de arrecadação] porque o atual ICMS já incide sobre o IPI (incidência simultânea sobre a mesma base na saída do fabricante e cumulativa do ICMS sobre o IPI nas fases posteriores). Disto decorre que resulta estreitada a margem de manobra para as competências concorrentes na base consumo a partir da extinção do IPI. Em resumo, a base de cálculo do novo IVA encolherá do ponto de vista financeiro. A elevação da alíquota, para ocupar o atual espaço do IPI, por sua vez, também é fator que restringe as possibilidades de reduzir a sonegação. A alternativa poderia ser a instituição de um imposto seletivo de competência da União. Mas haveria concorrência entre o Seletivo e o IVA nas bases contributivas nobres do atual ICMS (fumo, bebidas, veículos, comunicações, combustíveis, energia e supérfluos). A criação do Seletivo restringe a possibilidade dos Estados valerem-se da seletividade nas alíquotas para aumentarem a arrecadação em setores com elevada capacidade contributiva e menor necessidade de controles fisco-arrecadadores. Como o Seletivo é monofásico e, portanto, não gera crédito para o setor produtivo, há risco de que sejam afetados os preços relativos da economia, na medida em que os combustíveis, a energia e as comunicações são insumos empregados em praticamente todas as cadeias produtivas. Quanto aos veículos, por ora, tendo em vista as baixas alíquotas de IPI e ICMS vigentes, não comporta alíquotas elevadas de Seletivo e do novo ICMS com vistas a aumento de arrecadação. A proposta não permite visualizar a sistemática de incidência e cobrança dos adicionais do novo ICMS (Contribuição Social e Fundo de Equalização). Aponta-se pela inviabilidade técnica de incidência de adicionais em impostos plurifásicos, ao menos do ponto de vista do objetivo da simplificação. Se os adicionais incidirem uma única vez (na última etapa da cadeia) resulta comprometida sua capacidade arrecadatória. Se incidirem a cada etapa de circulação, implica na necessidade de controles separados/ paralelos para cada base e no fracionamento dos créditos relativos a cada um dos distintos tributos. Se incidirem a cada etapa de circulação sem direito a crédito, provoca incidência cumulativa (ainda que seja mais desejável incidência em cascata sobre base de cálculo de valor adicionado do que de faturamento).

Ao negligenciar as contradições que marcam o federalismo fiscal brasileiro, a PP2 tinha poucas chances de viabilidade política. Os autores (p.6) questionam:

A competência legislativa da União para o novo ICMS reduz drasticamente a autonomia política dos Estados, com inúmeras conseqüências ao pacto federativo. Fica reduzida também a autonomia financeira vez que coloca os estados na dependência de recursos complementares do Fundo de Equalização. A proposta sequer faz referência às atribuições das esferas de governo no novo arranjo institucional. Tendo em vista que a tendência é de descentralização da execução para instâncias menores de governo (Municípios) e que as políticas macroeconômicas (estabilização econômica e redistribuição de renda) são caracteristicamente de competência da União, o novo papel do Estado na economia é particularmente obscuro em relação à esfera estadual. Então pergunta-se: quais as atribuições dos governos estaduais para que se possa avaliar se o novo desenho tributário comporta as despesas correspondentes?

BIRD (1999), renomado especialista internacional em finanças públicas e federalismo fiscal, em trabalho que revê a visão tradicional de atribuição de receitas, conforme foi analisado no item 2.6.2, critica a alternativa aparentemente mais simples de que um IVA tenha necessariamente que ser atribuído ao governo central, com receita repartida entre os estados através de fórmula preestabelecida, por tratar-se de uma forma mais sutil de transferência intergovernamental: “Tais receitas não são de fato oriundas de impostos estaduais. Em países federais com regiões politicamente fortes, não é de nenhum modo óbvio porque o governo central ou os governos estaduais estariam dispostos a aceitar tal sistema.” Analisando a visão tradicional da atribuição de impostos, comenta que tais autores não estão observando o que vem acontecendo na prática. O obstáculo usualmente citado para que o IVA seja de competência estadual está nas transações interestaduais: “se com base na origem, é distorcivo. Se taxado com base no destino, é inadministrável”, sem levar em conta que existem modelos alternativos, que combinam origem-destino ou que pressupõe partilha de competência entre o governo central e os governos subnacionais.

Os que defendem propostas centralizadoras argumentam que na competência subnacional o IVA tem um custo administrativo mais alto, não levando em conta as escolhas políticas que implicam em que sistemas federativos de fato podem ser mais caros. O sucesso do IVA central na Alemanha e Suíça são as experiências internacionais mais difundidas e que a literatura sempre toma como exemplos para comprovar a necessidade de que o IVA seja de competência exclusiva da união. BIRD (1999) rebate tais críticas: primeiro, mostrando um caso de sucesso de IVA subnacional, no Canadá, baseado na boa administração fazendária; segundo, apresentando como alternativas o ‘barquinho’<sup>126</sup> e seu sucedâneo, o ‘CVAT’ (ambos analisados na seção 4.3), como solução para os países em desenvolvimento.

#### 4.2.3 Notas Conclusivas

A grande vantagem da PP2 residia em que a problemática atualmente existente com o regime tributário do ICMS nas operações interestaduais deixaria de existir se o imposto fosse de competência da união, embora estatísticas do comércio interestadual, ou outra alternativa, teria

---

<sup>126</sup> O autor defende o ‘CVAT’, uma derivação de seu antecessor, o ‘barquinho’, no Brasil.

que ser criada para repartir o produto da arrecadação de acordo com o critério proposto, o do local onde os bens e serviços seriam consumidos (princípio de destino para alocar a receita), um problema nada trivial para o ‘órgão de natureza operacional’ dos estados, que teria que idealizar e supervisionar os cálculos.

Sendo o imposto federal, o princípio de jurisdição se aplicaria às relações internacionais, para as quais o princípio de destino vigeria, mediante desoneração das exportações e tributação das importações, como já ocorria no ICMS.

As vantagens econômicas eram várias. A proposta permitiria alcançar mais facilmente os objetivos da simplificação e inserção competitiva do país no mercado internacional, pois o Novo ICMS ficaria mais harmonizado com os IVA’s do resto do mundo, face à característica nacional de impostos sobre o valor agregado. Na ocasião, tendo o país aberto sua economia e exposto o produto nacional à competição internacional; tendo o governo federal adotado uma política cambial pouco flexível e reduzido as restrições às importações (mediante redução de tarifas alfandegárias); tendo aderido à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL; eram fatores, entre outros, que de fato já indicavam que a falta de harmonização no ICMS criava dificuldades para a competitividade.

Outra grande vantagem é que a PP2 acabaria com a ‘guerra fiscal’ entre os estados, pois o imposto não mais poderia ser manipulado pelas respectivas legislações estaduais.

O maior entrave da PP2 é que ela atingia profundamente o pacto federativo, por mais automáticos que fossem os mecanismos de repasses das quotas-parte dos estados no produto da arrecadação da união. A competência estadual do ICMS é um imperativo histórico, independentemente da interpretação que se dê ao controvertido dispositivo da CF/88, o princípio federativo (art. 60, § 4º, I). É possível que, juridicamente, haja impedimento constitucional para atribuir exclusivamente à união a competência do ICMS, Novo ICMS ou IVA. Vimos no tópico 2.2.2 que SERAGLIO (2003), considera admissível a configuração do ICMS da PEC 41/03, mediante uma LC nacional e um regulamento único, mas aponta restrição a que a norma seja federal, denotando uma diferença entre um IVA inteiramente legislado pelo governo federal de um legislado por instância coletiva supranacional. O relator da PEC 41/03 na Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados refere que “... não poderia ser uma lei federal, pois aí sim, estaria configurada a mutilação da autonomia estadual. (...) não se deve

esquecer que existem leis de caráter federal, com aplicação restrita à União, e leis nacionais, que incidem sobre todos os entes federados, segundo remarcava o pranteado professor Geraldo Ataliba. É o caso do Código Tributário Nacional e tais serão a lei complementar e o regulamento preconizados nesta PEC.”

Se por um lado, do ponto-de-vista econômico era adequado atribuir a competência legislativa do Novo ICMS à união, por outro, foi extremamente minimizada a dificuldade que haveria, no Brasil, para repartir a quota-parte dos estados no Novo ICMS. O comércio interestadual teria que ser controlado, mesmo com um IVA federal, desta feita para criar as estatísticas necessárias para repartir o produto da arrecadação. Os idealizadores não conseguiram elucidar na ocasião como o ‘órgão’ proposto obteria informações do consumo por estados, ignorando que inexistia estatística confiável do comércio interestadual.

Ora, se os estados não conseguem se entender para eliminar as distorções do ICMS porque pressupor que haveria espaço político/ institucional para uma repartição adequada do Novo ICMS? Repartir receita também requer elevado grau de confiança e cooperação, tanto entre os estados quanto entre estes e a união. As desigualdades regionais no Brasil requerem soluções diferenciadas, mais facilmente obtidas em um pacto federativo com competências tributárias próprias para as esferas subnacionais. É uma falácia achar que se o imposto fosse federal os conflitos federativos seriam resolvidos como em um passe de mágica. As questões relevantes teriam que ser resolvidas mesmo em um imposto nacional, porque não há outra fonte de financiamento capaz de sustentar os Estados. O problema financeiro só seria deslocado do campo do direito tributário para o campo do direito financeiro.

Enfim, a PP2 era uma alternativa extrema à vigente e consideramos que não é necessário retirar o ICMS da competência tributária dos estados para alcançar os objetivos econômicos pretendidos. Muitos acreditam que a própria UE caminha para modelo federativo. Atualmente os Estados-membros se submetem a um parlamento supranacional. A conformação do IVA é atribuída à Entidade Supranacional, cabendo aos Estados Nacionais a sua instituição, nos termos e limites definidos em diretivas e regulamentos que integram o direito comunitário (ALEXANDRE, 1998). O IVA da UE será visto no item 4.4.4.

#### 4.2.4 Experiência Prática Internacional - O IVA harmonizado do governo federal do Canadá e Provincial de *Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*

Conforme informamos na introdução deste capítulo, em cada seção de modelos de IVA propostos para o Brasil, seja na forma de proposta de reforma tributária formalizada no Congresso, seja por parte de estudiosos da matéria, estaremos analisando em seguida as experiências internacionais, tanto práticas quanto teóricas, que guardam semelhança com o modelo proposto para o Brasil. As experiências dos IVA's canadenses são pertinentes, não apenas pelo fato de tratar-se também de uma federação, como porque este país também atribui competência aos estados (lá chamados de províncias) para imposto tipo IVA. Mais que isso, no Canadá vigoram vários IVA's, um deles analisado nesta seção, por assemelhar-se à proposta PP2.

BIRD E GENDRON (1997) e BIRD (1999) informam que o Canadá aplica mais do que um regime de tributação da base consumo. Há um IVA do governo federal e outros em algumas províncias. Algumas não adotam IVA, mas sim imposto sobre vendas do tipo IVV. Apenas a província de Alberta não tem IVV nem IVA, então o IVA federal é o único nesta província. Assim, além de um IVA de competência federal em todo território do Canadá (*Goods and Services Tax – GST*), existem as seguintes modalidades provinciais de tributação sobre vendas:

- cinco províncias (*British Columbia, Saskatchewan, Manitoba, Ontário e Prince Edward Island*) aplicam imposto tipo IVV (*Retail Sales Tax - RST*) com alíquotas que variam de 7 a 12%; nas cinco a base de cálculo do RST é o GST, sendo que apenas na província de *Prince Edward Island* o GST integra a base de cálculo do RST;
- em três províncias (*Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*) houve acordo para harmonizar a tributação do consumo, então foi instituído o *Harmonized Sales Tax – HST*, tanto legislado como administrado pelo governo central, em uma espécie de imposto adicional ao GST;
- a província de Quebec tem competência própria sobre o seu IVA (*Quebec Sales Tax - QST*);

Verificam-se, portanto, quatro modalidades distintas de tributação sobre vendas: apenas o IVA federal, em Alberta; IVA federal e IVV provincial, administrados separadamente porque não foi obtido êxito em esforços de harmonização entre o governo federal e referidos governos provinciais; IVA harmonizado administrado pelo governo federal; e IVA's federal e provincial separados, administrados pela província de Quebec.



Este panorama geral dos IVA's e IVV's canadenses é apenas um referencial, pois de acordo com a tipologia deste trabalho, neste item é oportuno analisar apenas o modelo de IVA com opção centralizada no governo federal. Assim, aqui será analisado o *Harmonized Sales Tax* – HST, por tratar-se de IVA com competência legislativa e administrativa do governo central do Canadá. Os IVA's GST/QST serão detalhados no item 4.3.3 porque de acordo com a tipologia que utilizamos o modelo é uma espécie de IVA dual. O arranjo IVA/IVV não será analisado pois restringimos este capítulo à análise de IVA's.

O federalismo canadense é tido como um federalismo executivo, em vista de que os instrumentos de coordenação são feitos através de reuniões freqüentes de autoridades executivas federais e provinciais, para acomodar a natureza altamente descentralizada do país, assim como o compromisso de ser uma comunidade que compartilha (COURCHENE, 2004, p.28).

A diversidade de arranjos para a tributação do consumo no país espelha a própria diversidade do regime federativo canadense, também um país continental, onde a autonomia estadual (provincial) tende a ser mais forte. Disto decorre porque em 1991, quando o GST foi criado em substituição a imposto em cascata que incidia apenas sobre mercadorias, não houve acordo para adoção de um IVA nacional, nos moldes do IVA alemão. A proposta inicial de IVA previa que a tributação e a arrecadação seriam de competência do governo federal, com partilha de receita para as unidades subnacionais. Isto só foi possível, em 1997, com as três pequenas províncias referidas (*Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick*), que concordaram em substituir seus IVV's pelo IVA *Harmonized Sales Tax* - HST, cobrado juntamente com o GST (federal). O HST é tanto legislado como administrado pelo governo federal, de modo que a autonomia destas províncias fica bastante restringida.

BIRD (1999) informa que em contraposição ao IVA dual (GST/QST), que são os IVA's do governo central do Canadá e o da província de Quebec, há o HST, um IVA federal/provincial. Uma alíquota única de 15% é aplicada pelo governo federal nestas três províncias. As receitas do HST são divididas entre as três com critérios de consumo de cada uma, mediante fórmula conjuntamente acordada. Percebe-se que no aspecto da partilha o HST é conceitualmente semelhante ao modelo de IVA federal alemão. Nota-se também que inspirou a proposta PP2, que tinha concepção semelhante (adicionais a tributo de competência de instância superior de governo). BIRD observa que o preço da simplificação é a restrição à autonomia provincial.

A base de cálculo do HST é a mesma que a do GST. Lembre-se que este último incide a uma alíquota nacional uniforme de 7%, mas nas três províncias o governo central aplica 15%, sendo 7% para a parcela federal correspondente ao seu GST e 8% em uma espécie de imposto adicional equivalente à parcela de receita pertencente a referidas províncias.

ARAUJO (1999, p.123) analisa a perda de autonomia provincial:

Um modelo de sobretaxas é defendido por aqueles que argumentam que o mesmo possui méritos semelhantes a uma ‘solução centralizada’, sem, contudo, afetar a autonomia tributária das instâncias inferiores de governo para determinar suas próprias alíquotas. Não obstante, não foi exatamente isso que ocorreu quando da adoção do HST, pois, embora o estabelecimento de uma sobretaxa de 8% tenha sido negociado entre as províncias e o governo federal, não foi permitido que fixassem suas respectivas alíquotas. Primeiro porque, dado que a administração do HST é federal, a distribuição entre as províncias da parte que lhes cabe seria tremendamente dificultada se as alíquotas fossem divergentes. Nessa circunstância, o governo federal teria que aplicar procedimentos distintos em cada jurisdição, tanto porque a variação de alíquotas implica na necessidade de identificar o local onde ocorreu uma transação quanto em função do tratamento dado ao comércio internacional e interestadual.

Na coordenação interprovincial do HST não é necessário fazer distinção para as transações realizadas entre as três províncias, pois nelas o IVA opera com princípio de origem, próprio para um imposto nacional. A alíquota é de 15% tanto nas operações dentro das províncias como nas transações entre elas. Mas é necessário distinguir para o caso das transações interprovinciais para com as demais províncias canadenses que não aplicam o HST, pois neste caso vigora o princípio de tributação de destino, de modo que, então, apenas a parcela do governo central de 7% é aplicada e o adicional de 8% não, ou seja, o HST neste caso é de alíquota zero. A inexistência de barreiras alfandegárias interprovinciais não apresenta os problemas inerentes aos contextos federativos porque em sendo o HST administrado pelo governo federal, facilita a coordenação interprovincial. As três províncias se livram do problema das relações interprovinciais ao preço da restrição na autonomia, inclusive para fixação das alíquotas. Conforme ARAUJO (1999, p.124) “Nisto consiste tanto os méritos quanto as desvantagens do modelo em questão. Se, por um lado, a criação do HST preza pela simplificação e diminui os custos com relação ao arranjo anteriormente adotado, por outro lado, sacrifica a autonomia subnacional, contribuindo para que a adesão ao sistema HST entre as demais jurisdições que ainda cobram um IVV enfrente enormes resistências.”

BIRD e GENDRON (1997) consideram preferível o arranjo que foi feito entre o governo central do Canadá e o provincial de Quebec, o GST/QST, por ter preservado maior grau de autonomia a esta província. Este regime é analisado no item 4.3.3, consoante nossa tipologia.

### 4.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMPARTILHADA ENTRE A UNIÃO E OS ESTADOS

#### 4.3.1 Contexto e Processo de Reforma Tributária do ICMS em 1999

A PEC 175/95, em sua versão original foi enviada pelo executivo federal ao Congresso em agosto de 1995. Anotamos na seção anterior que o próprio governo federal priorizou outras reformas estruturais, como a previdenciária e administrativa, não dando o necessário apoio para uma tramitação adequada da reforma tributária. Com o advento das crises financeiras asiáticas, o governo federal promoveu esforços para aprovar parte do conteúdo da PEC 175/95, relativo ao ICMS, através de LC que, depois de aprovada recebeu o nº 87/96, a chamada “Lei Kandir” para o ICMS.

Neste capítulo vamos analisar principalmente o modelo de coordenação jurisdicional interestadual que estava contemplado na PEC 175/95, tanto em sua versão original como nas várias versões subseqüentes, até a versão de Emenda Aglutinativa, de março de 2000.

A rediscussão da PEC 175/95 foi retomada de forma intensa durante o ano de 1999. O relator da PEC, deputado Mussa Demes, apresentou a quarta versão de redação em agosto, em minucioso Relatório ao qual foram apensadas 98 emendas subscritas em abril de 1999, prazo que ele havia estipulado para acolher sugestões, depois que o executivo federal apresentou a proposta PP2, em dezembro de 1998, conforme analisamos na seção anterior. Apesar de premido pelo tempo, o relator aguardou até agosto para apresentar seu novo relatório, pois a Receita Federal e os estados encontravam-se em negociações, na tentativa de obter um consenso.

Dentre as propostas subscritas no Congresso Nacional em abril de 1999, encontrava-se a ‘Emenda Kandir’<sup>127</sup>, do deputado Antonio Kandir, formulada por um grupo de técnicos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA e Banco Nacional de Desenvolvimento

---

<sup>127</sup> Esta proposta de Emenda Substitutiva Global à PEC 175/95 encontra-se no Anexo 2.

Econômico e Social - BNDES<sup>128</sup> que, com a colaboração do Dr. Alcides Jorge Costa, redigiram a proposta em termos de EC. A PEC Kandir contemplava o mesmo modelo de coordenação interestadual contido na versão original da PEC 175/95 e que será detalhadamente analisado nesta seção. Isto porque referida equipe técnica era a mesma que trabalhara na versão original, mas que na circunstância política vigente em 1999 nos Ministérios da Fazenda e Planejamento, não mais gozava do apoio do Ministério da Fazenda, embora ainda mantivesse contato intenso com o relator da reforma tributária, o deputado Mussa Demes.

O executivo federal, por sua vez, continuava defendendo que o IVA deveria ser de competência da união, insistindo na PP2, bem como, através do então Secretário Executivo da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel, propondo alterações à PP2, sem contudo recuar no ponto sensível para os estados, que residia na adoção de imposto tipo IVA de competência da união.

Os estados, por sua vez, que até 1998 estavam adotando uma postura defensiva em relação à reforma, inclusive em virtude da experiência atropelada para a aprovação da LC 87/96, em 1999 promoveram intenso processo de discussão em seus fóruns próprios, o CONFAZ e a COTEPE/ICMS. Em reunião de julho de 1999, no CONFAZ de João Pessoa, os secretários de fazenda consensaram os princípios que deveriam nortear a reforma tributária, os quais balizaram os trabalhos durante o ano.<sup>129</sup>

Em vista de inevitáveis interesses antagônicos, entre o relator da reforma, união e estados,<sup>130</sup> foi então criada a chamada Comissão Tripartite, formada por membros da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, executivo federal e secretários de fazenda dos estados. Várias versões de redação para a PEC 175/95 no que se referia à tributação do consumo foram elaboradas pelos estados, pela Receita Federal e pelo relator Mussa Demes, em intenso e

---

<sup>128</sup> Ver Varsano (1995 e 1999) e Afonso *et alli* (1998).

<sup>129</sup> As diretrizes aprovadas foram: manutenção da competência tributária dos Estados para a instituição de imposto uniforme sobre consumo (ICMS ou IVA); **adoção do princípio de destino** quanto à atribuição do produto da arrecadação (receita seria atribuída ao estado onde ocorresse o consumo do bem ou serviço); vedação à renúncia fiscal vinculada ao novo imposto, mantida aquela relativa à Zona Franca de Manaus, até o ano de 2013; manutenção do montante de recursos assegurado pelo sistema anterior à reforma; instituição de mecanismo de compensação plena de eventuais perdas durante o período de transição de um sistema para outro, em prazo que seria fixado; os recursos destinados aos fundos constitucionais deveriam ser estabelecidos através de percentuais incidentes sobre a totalidade das receitas dos impostos e contribuições federais; maximização dos *royalties* relativos à exaustão de recursos naturais não renováveis; estabelecimento de uma política nacional de desenvolvimento, com vistas a superar as desigualdades regionais.

<sup>130</sup> Há que se considerar que interesses antagônicos em matéria de reforma tributária sempre existem. No contexto em questão, também os contribuintes e os municípios foram atores e todos divergiam em muitos aspectos da reforma.

gradual processo de ajuste de diferenças e busca de um possível consenso. No tópico 4.5.2 analisaremos dois modelos alternativos elaborados pelos estados na ocasião para as operações interestaduais, o ‘fundão’ e o ‘fundinho’.

Premida pelo tempo e criticada pelo governo federal, a Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara aprovou a versão do relator de 27/10/99 para a PEC 175/95, que havia por ele sido entregue oficialmente para a Comissão<sup>131</sup>. Discutido o relatório, apreciados os destaques e submetido à votação, foi aprovado com a redação que, a partir de então, deveria ir a plenário para votação. É necessário levar em conta que o Congresso Nacional possui uma dinâmica própria influenciada diretamente pelos acontecimentos políticos, sociais e econômicos, e nesse contexto é que teria que tramitar a reforma, tanto na Câmara como no Senado. Todavia, o andamento da PEC 175/95 foi mais uma vez postergado, principalmente pelo afastamento do executivo federal das negociações.

Em linhas gerais, a redação aprovada no relatório da Comissão Especial de Reforma Tributária da PEC 175/95 contemplava: extinção do IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, em contrapartida à instituição do Novo ICMS e do ICA (impostos da união e dos estados); extinção da CPMF; instituição de Imposto municipal sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços; instituição de nova Contribuição Social sobre a receita das entidades do sistema financeiro. A chamada “base consumo”, portanto, teria quatro tributos: Novo ICMS, ICA, Imposto sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços e a nova Contribuição Social sobre a receita.

O Novo ICMS seria de competência legislativa, regulamentar e normativa federal e seria arrecadado e fiscalizado de modo compartilhado pela união e estados. Seria não-cumulativo, de base ampla, com incidência sobre a generalidade de bens materiais e imateriais. Oneraria as importações e não gravaria as exportações e sua base de cálculo não incluiria o próprio imposto (incidência ‘por fora’). As alíquotas federais e estaduais, uniformes nacionalmente por mercadoria ou serviço, incidiriam sobre a mesma base e seriam em número de cinco: especial, reduzida, padrão, ampliada e seletiva. As alíquotas federais seriam instituídas por lei e poderiam ser alteradas por decreto; as estaduais seriam fixadas pelo Senado Federal e poderiam ser majoradas em até 20% por lei estadual (banda de alíquotas).

---

<sup>131</sup> A versão da PEC 175/95 aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara encontra-se no Anexo 4.

Os dois IVA's e suas respectivas parcelas estadual e federal e incidentes sobre a mesma base não se compensariam entre si, ou seja, os créditos seriam independentes e compensados em cada um dos IVA's. No IVA federal estava prevista a compensação também no ICA e, em alguns casos de acúmulo remanescente de créditos, no ICMS federal e mesmo no IR e contribuição sobre a receita ou faturamento. Tanto na parcela federal como na estadual dos IVA's seria priorizado o ressarcimento do saldo credor do imposto, remanescente após as modalidades de aproveitamento descritas.

Na parcela estadual não poderiam ser concedidos benefícios fiscais e na federal os benefícios e a não-incidência, quando existentes, seriam uniformes em todo o território nacional. A própria Constituição já previa a não-incidência nas prestações de serviços de navegação aérea e de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita, um dos aspectos que gerou polêmica.

Na transição, de cinco anos, o Novo ICMS seria calculado por dentro, as alíquotas estaduais seriam parametrizadas a partir da alíquota padrão e a adoção do princípio do destino seria gradual, à razão de 25% ao ano, do 3º ao 5º ano. Também na transição, seriam recepcionadas e mantidas as desonerações por prazo certo e determinado, concedidas no âmbito do ICMS vigente, e a zona franca de Manaus teria seu prazo prorrogado por mais 10 anos.

O ICA seria um imposto monofásico e único sobre combustíveis automotores, definidos em LC. Tal qual o Novo ICMS, a competência legislativa e normativa seria da união e a fiscalização e a arrecadação compartilhadas. As alíquotas, seletivas, também seriam uniformes nacionalmente por mercadorias, devendo a parcela estadual do imposto ser destinada ao estado de consumo, na forma da LC. As parcelas do imposto seriam compensáveis com o ICMS de responsabilidade do mesmo Ente Político, sendo vedada a concessão de benefícios sobre a parcela estadual. Estava prevista a imunidade dos hidrocarbonetos líquidos em relação a qualquer imposto ou contribuição, exceto quanto aos impostos sobre o comércio exterior e sobre as contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico.

No âmbito da tributação municipal da base consumo era criado o Imposto sobre Venda a Varejo e Prestação de Serviços, imposto monofásico, incidente sobre vendas a varejo de mercadorias e sobre serviços (previstos em LC) de alojamento, alimentação e prestados a não contribuintes do ICMS/ICA. Gravaria as importações e não oneraria as exportações; teria

alíquotas uniformes e não poderiam ser concedidos benefícios fiscais; LC definiria venda a varejo, prazos de pagamento e alíquotas máximas, previstas em 4% durante a transição.

Uma contribuição da união sobre a receita ou faturamento incidiria apenas nas instituições do sistema financeiro nacional, seria não cumulativa, gravaria importações e não exportações; financiaria a seguridade social, o ensino fundamental e o fundo de amparo do trabalhador, juntamente com 75% do ICMS/ICA federal e demais contribuições sociais.

Ocorre que os estados não concordavam em perder a competência legislativa sobre o ICMS, bem como discordavam do modelo ‘barquinho’ que integrava a redação aprovada pela Comissão Especial da PEC 175/95, com o argumento de que o modelo implicava em aumento considerável de hipóteses de acúmulo de créditos para determinados contribuintes, em contrapartida ao acúmulo de débitos para outros, o que aumentava a complexidade do imposto, neste particular, conforme analisado detalhadamente mais adiante. Ainda assim, os estados participaram intensamente dos trabalhos da Comissão Tripartite, e havia uma tendência a aprovar a reforma, na versão de redação obtida nesta Comissão, e que é analisada no tópico 4.5.2.2, como proposta alternativa de reforma tributária que seria apresentada em Plenário da Câmara dos Deputados na forma de Emenda Aglutinativa à versão aprovada pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara.

Uma dificuldade para a aprovação da PEC 175/95 era a resistência de alguns estados para restringir a guerra fiscal, bem como quanto ao tratamento que seria dado durante a transição da reforma, para os benefícios e incentivos concedidos por prazo certo e sob condição. Os secretários de fazenda de alguns estados (como os da Bahia, Ceará e Goiás) queriam explicitar no texto constitucional a garantia de uma sobrevida (inicialmente proposta em 7 anos) para os contratos firmados à revelia do CONFAZ. Posteriormente foi sugerido que os incentivos fossem garantidos com a criação de um fundo, onde todos os estados seriam depositários, socializando os custos da transição entre todos.

Todavia, conforme temos comentado, o executivo federal afastou-se estrategicamente das negociações, até mesmo em função de sua contrariedade com o término das contribuições cumulativas. A união já havia recomposto as perdas resultantes da descentralização de receitas promovida pela CF/88, com várias medidas, entre elas a criação de tributos cumulativos, de alto poder arrecadatório, incidentes em cascata e não sujeitos a partilha com estados e municípios, tais

como a COFINS e CPMF, e o aumento da alíquota do PIS (criado antes da CF/88). Além disso, a prorrogação do Fundo Social de Emergência, então com o nome de Fundo de Estabilização Fiscal, atualmente denominado Desvinculação de Receitas da União, permitia e permite até os dias atuais flexibilizar o orçamento geral da união. Assim, para o governo federal, a reforma já estava feita, pela via do incremento na arrecadação, comprovada com o aumento da carga tributária.

Estes são resumidamente os contornos da redação da PEC 175/95 na versão aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara. No que diz respeito à coordenação interestadual do imposto devemos proceder a uma análise mais detalhada da PEC, em consonância com o objeto desta dissertação.

#### 4.3.2 Modelo ‘Barquinho’ Para o ‘Novo ICMS’ da PEC 175/95

##### 4.3.2.1 Origem e contexto

O modelo foi idealizado originalmente por Ricardo Varsano (VARSANO, 1995), técnico do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA<sup>132</sup>, com atuação marcante nos processos de discussão de reformas do STN. Defensor do princípio de destino no que diz respeito à alocação de receita, o autor aperfeiçoou e criou mecanismos alternativos para sua adoção em diversas ocasiões. Para o autor (1995) o ideal seria cobrar o imposto no estado de origem (entre outros fatores para evitar a sonegação) e atribuir a receita ao estado de destino.

O modelo, que foi chamado pelo autor de IVA Compartilhado, veio a ser conhecido como ‘barquinho’, numa analogia entre a incidência do imposto da união e um meio de transporte que levaria a receita para o estado de destino. Na literatura este tipo de arranjo é também conhecido por IVA dual. O modelo foi considerado por especialistas internacionais como a melhor proposta que surgiu para operacionalizar o princípio de destino no que diz respeito à alocação de receita, em virtude de sua característica de automaticidade, porque prescinde de fundos, ‘câmara de compensação’ ou qualquer outro instrumento para atribuir o produto da arrecadação ao estado de

---

<sup>132</sup> Contribuíram com o modelo ‘barquinho’ os técnicos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES.



destino, ao mesmo tempo em que não incorre nas desvantagens do modelo de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’ e que é analisado no tópico 4.5.2. Infelizmente, assim mesmo o ‘barquinho’ tem defeitos, que são analisados neste tópico.

É útil identificar algumas circunstâncias em que VARSANO (1995) criou o barquinho, para que seja possível analisar suas vantagens e desvantagens de forma contextualizada:

- a intensificação do processo de ‘globalização’ dificultou gradativamente a competitividade das economias com impostos do tipo cumulativos, bem como demonstrou a dificuldade para uma tributação mais intensiva de impostos progressivos como o IR;
- havia preocupação com os tributos cumulativos da união (já havia sido proposta a Contribuição Sobre o Valor Agregado por ocasião da revisão constitucional de 1993); já havia sido deflagrada uma concorrência explícita, no Brasil, pela tributação da base consumo, na forma de imposto tipo IVA;
- a estabilidade da moeda dava condições macroeconômicas para melhorar a inserção do Brasil no mercado internacional, então era necessário buscar alternativas para aperfeiçoar o ICMS, na direção de um imposto mais neutro e semelhante aos IVA’s aplicados na maioria dos países;
- o autor conhecia as restrições para adoção de modelos até então engendrados, a exemplo de cobrança na origem com fundos de compensação para alocar receita ao destino; cobrança no destino mediante adoção de alíquota zero no estado de origem, etc;
- havia uma pressão para atribuir a competência do ICMS à união, de modo que ‘compartilhar’ a competência representava menor restrição à autonomia dos estados.

O autor (VARSANO, 1995 e 1999) defende que o princípio de destino (quanto à atribuição de receita) no comércio interestadual resolve ou minimiza os problemas da tributação interestadual, desde que o imposto seja cobrado no estado de origem. O método contábil de alocação da receita nas transações interestaduais ao estado de destino, com o modelo ‘barquinho’ foi idealizado de forma a prescindir de informações estatísticas para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, portanto, com custo administrativo baixo, neste particular. É a opção que contorna a maior parte dos obstáculos relativos à adoção do princípio do destino em espaços geográficos em que inexistem ajustes fiscais de fronteira.

Segundo o autor<sup>133</sup>, o imposto, compartilhado por união e estados, com participação dos

---

<sup>133</sup> Elementos extraídos de versão em aplicativo *power point*, obtida no site do banco federativo

municípios na arrecadação, substitui ICMS, IPI e ISS<sup>134</sup>. Com legislação única nacional e competência tributária da união, para reduzir a complexidade e assegurar uniformidade. Os estados administram e fiscalizam o imposto e podem variar suas próprias alíquotas, no limite de 20%, em decorrência, os níveis de suas respectivas receitas, de modo a permitir equilíbrio entre os objetivos de garantir simplicidade e qualidade da tributação, de um lado, e preservar flexibilidade orçamentária, de outro. Com pares de alíquotas seletivas, uma federal e outra estadual, sendo a federal limitada a uma fração da estadual, exceto na parcela mais produtiva da base (fumo, bebidas, energia elétrica, combustíveis e veículos), que seria explorada conjuntamente por união e estados.

Para ARAUJO (1999, p.149) “... é estabelecido um conjunto de alíquotas – uma básica (padrão) e outras que variam em torno desse patamar conforme a essencialidade das mercadorias. Sobre tal conjunto é determinado pares de alíquotas, uma federal e outra estadual, onde a primeira deve ser sempre inferior à última ...”

#### 4.3.2.2 Mecanismo operacional

Nas operações interestaduais, tanto a parcela estadual quanto a parcela federal do imposto são tributadas e cobradas no estado de origem da operação (VARSAÑO, 1995). O mecanismo é flexível quanto à proporção de receita pertencente ao estado de origem e de destino, pois permite que se desvincule o local de cobrança do imposto da destinação que é dada ao produto da arrecadação, de modo que, tem-se ao mesmo tempo, princípio de origem para tributar e cobrar e princípio de destino (total ou parcial, conforme desejado) para alocar receita.

Nas operações dentro do estado, o estado de origem e a união aplicam normalmente suas respectivas alíquotas, p.e., 20% e 10%, totalizando 30%<sup>135</sup>. Nas operações interestaduais a alíquota do estado de origem é reduzida e a da união é automaticamente acrescida, dos pontos percentuais que a estadual foi reduzida. Assim, na hipótese de que a opção tenha sido por

---

<www.federativo.gov.br>, acessado em 21/10/99.

<sup>134</sup> Na versão da PEC 175/95 aprovada na Comissão de Reforma Tributária, também a COFINS e o PIS seriam extintos e incorporados na base do IVA.

<sup>135</sup> Totaliza 30% desde que o IVA estadual não incida sobre o IVA federal e vice-versa, aspecto este que não é relevante para compreender o modelo.

princípio de destino integral no que diz respeito à alocação de receita, tem-se que em uma operação de venda para outro estado o estado de origem aplica uma alíquota de 0% e a união aplica uma alíquota de 30% (20% + 10%). Assim, para o contribuinte, somadas as alíquotas da união e do estado, a pressão fiscal é sempre a mesma, quer a operação seja interna (20% + 10%) quer seja interestadual (0% + 30). Na operação interestadual o contribuinte remetente debita a mais no imposto da união o que debitou a menos no imposto do estado de origem; o contribuinte adquirente não se credita contra o estado de destino do crédito a maior que lança contra a União. Veja-se que no caso de operação interestadual a uniformidade nacional de alíquota não prevalece, mas a soma da alíquota estadual e federal continua uniforme, uma grande virtude para evitar distorções na formação dos preços e fraudes fiscais. O mecanismo descrito é utilizado no caso das operações entre contribuintes do imposto. Quanto às operações de venda de contribuinte para não contribuinte será feito esclarecimento posterior.

Assim, partilhando o IVA entre a união e os estados no que tem sido conhecido como um IVA dual, e valendo-se do efeito recuperação de imposto do tipo IVA, é engendrado um mecanismo operacional para ajustar o imposto na operação interestadual, de forma automática, resolvendo o problema de coordenação jurisdicional interestadual em contexto de ausência de fronteiras alfandegárias. Conforme ARAUJO (2000, p.2)

Não se trata de um modelo de partilha tributária, onde as unidades subnacionais não têm autonomia para arrecadar e administrar seus respectivos tributos. Nem tampouco de um modelo de competências concorrentes, no qual as características básicas dos dois IVA's são definidas de forma independente pelos governos federal e subnacional e, posteriormente, a criação de determinadas normas podem ou não assegurar bom nível de coordenação entre os mesmos. Sob a égide de um IVA dual, cada uma das esferas de governo cobra separadamente os seus respectivos IVA's, com características que: foram decididas conjuntamente; atendem às condições previamente estipuladas; e são aplicadas de maneira uniforme em todo território nacional. Com o IVA dual tem-se a partilha de competência de dois tributos sobre uma base de incidência, o que o coloca numa situação intermediária entre os modelos de partilha tributária e de competências concorrentes. A vantagem é que o conflito entre autonomia e coordenação é, em grande medida, equacionado, além de viabilizar a operacionalização do princípio do destino.

Quando o imposto utiliza o método de crédito fiscal, como o ICMS e o IPI, cada crédito cancela o débito anterior, de modo que só o débito do imposto incidente na última operação é que espelha a carga tributária líquida efetiva para os cofres públicos. Então que, para operacionalizar a atribuição de receita ao Estado de destino, o imposto estadual não pode atravessar a fronteira entre os estados, mas o imposto da união pode atravessar, pois para este último inexiste fronteira

interestadual, tal qual ocorre com o IPI, um imposto uniforme a nível nacional.

Os detalhes para operacionalizar o princípio do destino (quanto à alocação de receita), nas operações interestaduais entre contribuintes, através do ‘barquinho’, seriam conforme segue, com pequenas adaptações em relação ao explicitado por VARSANO (1995, p.3):

- na venda de uma mercadoria para outro estado, a alíquota do estado de origem é zerada e o estado de origem assegura ao contribuinte os créditos das operações anteriores que, em decorrência do modelo, trata-se de crédito cobrado pelo próprio estado na operação anterior;
- nesta mesma operação de venda para outro estado, a alíquota da união é automaticamente acrescida da alíquota estadual e a união assegura os créditos do imposto pago a ela anteriormente;
- na compra de uma mercadoria de outro estado (para revenda ou insumo a integrar outro produto), o contribuinte: não tem nenhum crédito a apropriar em relação ao imposto do estado de destino, pois nada foi cobrado no estado de origem; tem um crédito de imposto a apropriar em relação ao imposto da união (o qual foi cobrado integralmente no estado de origem); tem um débito a destacar tanto em relação ao estado de destino quanto em relação à união.

Tal qual ocorre em relação às saídas para o exterior, os créditos decorrentes de operações anteriores são mantidos e têm origem em imposto que já foi pago ao próprio estado, de modo que o estado não suporta créditos advindos de outros estados. Não há perda de receita pois o estado apenas está mantendo o princípio da não-cumulatividade. Do ponto-de-vista do estado de destino, se a operação subsequente de saída é isenta ou imune, não há ganho de receita mas também não há perda, pois não existe a hipótese de ter que devolver (manter créditos) imposto que incidiu em outros estados, como ocorre com o ICMS.

Para ARAUJO (1999, p.150) “Esse é o sentido do termo ‘barquinho’: o estado exportador (uma ‘margem do rio’) não deve se apropriar do IVA estadual recolhido nesta transação (o ‘passageiro’), ou seja, o imposto não deve cruzar os limites de sua jurisdição (o ‘rio’) e, para tanto, é transportado através do IVA federal (o ‘barquinho’) sem chegar ao estado importador (a outra ‘margem do rio’).”

#### 4.3.2.3 Demonstração matemática e contábil

Pressupostos:

- imposto tipo IVA-consumo, com créditos para bens destinados ao ativo imobilizado e uso e consumo próprio do contribuinte;
- o exemplo é com princípio de destino integral para alocar receita, de modo que, em se tratando de operação interestadual, a alíquota do estado remetente é zerada e acrescida à da união;
- as alíquotas estadual e federal são, respectivamente, de 20% e 10%;
- foram considerados 4 estágios na cadeia de produção e comercialização;
- o imposto não integra sua própria base de cálculo (incidência ‘por fora’), não apenas para facilitar a visualização dos cálculos como também porque a PEC assim o previa;
- os valores de compras e vendas são os mesmos utilizados nos exemplos matemáticos do item 2.3.2.2.2; para facilitar a visualização estes valores já incluem o imposto da união e o dos estados; em consequência, o cálculo dos respectivos impostos é mero destaque;<sup>136</sup>
- no estágio 1 adota-se pressuposto de que não houve crédito anterior de imposto, p.e., em decorrência de isenção nas compras de insumos agrícolas;<sup>137</sup>
- as operações são praticadas entre contribuintes, exceto a venda do estágio 4, que é destinada a consumidor final; as operações dos estágios 1, 2 e 3 são intra-estado de origem; as operações do estágio 3 para 4 são praticadas entre dois estados diferentes e aí opera o barquinho.

#### Avaliação dos resultados:

A tabela 13 demonstra que é nas transações do estágio 3 para o estágio 4 que o ‘barquinho’ entra em ação, ou ‘navega’. Para o IVA estadual, como a alíquota aplicada na venda do estado de origem foi 0% (sendo a alíquota estadual de 20% acrescida à da união), o contribuinte acumulou crédito contra o estado de origem, embora tenha saldo devedor de imposto a recolher em favor da união. É que o estado de origem tem que devolver todo o imposto cobrado nas operações anteriores para que a história comece tudo de novo no que se refere ao IVA de competência do estado de destino. Se a proporção das vendas para dentro e para outros estados for constante e não houver imediata devolução dos créditos acumulados, o contribuinte do estado de origem pode ter problemas de fluxo de caixa. Por envolver riscos de fraude, no Brasil, a tendência é autorizar a transferência ou as compensações de créditos com morosidade, após

---

<sup>136</sup> Este aspecto é relevante na medida em que, a rigor, os preços diferem conforme o imposto neles contidos, o que por sua vez também varia juntamente com as alíquotas.

<sup>137</sup> A rigor, com o efeito recuperação, o IVA é uma cadeia sucessiva, até alcançar o consumidor final, mas para efeito didático temos que começar do zero em algum lugar.

verificação fiscal, e não há tradição de devolução em dinheiro. Em decorrência, o modelo pode induzir o contribuinte a simular operações internas para evitar acumular crédito contra o estado, comprometendo a virtude da proposta, que é a de reduzir a sonegação ao igualar o tamanho da carga tributária do IVA nas operações internas e interestaduais.

TABELA 13 – DEMONSTRAÇÃO MATEMÁTICA E CONTÁBIL DO IVA COMPARTILHADO COM O MODELO ‘BARQUINHO’

|                           |             | ESTÁGIOS ECONÔMICOS                  |   |  |  | TOTAL DOS ESTÁGIOS                                |
|---------------------------|-------------|--------------------------------------|---|--|--|---|
| ESTÁGIOS                  |             | ESTÁGIO 1                            | ESTÁGIO 2   | ESTÁGIO 3  | ESTÁGIO 4  |   |
| Descrição dos Estágios    |             | Extração                             | Fabricação  | Atacado  | Varejo   |   |
| Transações entre          | estado de   | compras do                           | compras do  | compras do   | compras de outro   |   |
| contribuintes             | origem e de | estado; vendas                       | estado; vendas                                    | estado; vendas   | estado; vendas p/  |   |
|                           | destino     | para o estado                        | para o estado                                     | para outro estado  | consumo final  |   |
| Aliquotas (sobre          | Estadual    | -                                    | 20%   | 20%  | 0%   |   |
|                           | União       | -                                    | 10%   | 10%  | 30%  |   |
| compras)                  | Total       | -                                    | 30%   | 30%  | 30%  |   |
| Aliquotas (sobre vendas)  | Estadual    | 20%                                  | 20%   | 0%   | 20%  |   |
|                           | União       | 10%                                  | 10%   | 30%  | 10%  |   |
|                           | Total       | 30%                                  | 30%   | 30%  | 30%  |   |
| Composição do preço       |             | insumos + VA<br>+ IVA = soja<br>grão | soja grão +<br>insumos + VA +<br>IVA = óleo bruto | óleo bruto +<br>insumos + VA +<br>IVA = óleo<br>refinado | óleo refinado +<br>insumos + VA +<br>IVA = óleo refinado | matérias primas + insumos + VA + IVA              |
| Valor das transações      | Compras     | 0                                    | 50  | 110  | 143  |   |
| (inclui os dois IVA's)    | Vendas      | 50                                   | 110   | 143  | 200  |   |
| IVA dos Estados           | Créditos    | 0                                    | 10  | 22   | 0  | 0 + 10 + 22 + 0 = 32                              |
|                           | Débitos     | 50 x 20% = 10                        | 110 x 20% = 22                                    | 143 x 0% = 0   | 200 x 20% = 40   | 10 + 22 + 0 + 40 = 72                             |
|                           | Saldo       | 10 - 0 = 10                          | 22 - 10 = 12                                      | 0 - 22 = (22)  | 40 - 0 = 40  | 10 + 12 + (22) + 40 = 40; ou 72 - 32 = 40         |
| IVA da União              | Créditos    | 0                                    | 5   | 11   | 42,9   | 0 + 5 + 11 + 42,9 = 58,9                          |
|                           | Débitos     | 50 x 10% = 5                         | 110 x 10% = 11                                    | 143 x 30% = 42,9   | 200 x 10% = 20   | 5 + 11 + 42,9 + 20 = 78,9                         |
|                           | Saldo       | 5 - 0 = 5                            | 11 - 5 = 6  | 42,9 - 6 = 31,9  | 20 - 36,9 = (22,9)                                       | 5 + 6 + 31,9 + (22,9) = 20; ou 78,9 - 58,9 = 20   |
| IVA Total p/ Contrib., se | Créditos    | 0 + 0 = 0                            | 10 + 5 = 15                                       | 22 + 11 = 33   | 0 + 42,9 = 42,9  | 0 + 15 + 33 + 42,9 = 90,9; ou 32 + 58,9 = 90,9    |
| créd. acumulados forem    | Débitos     | 10 + 5 = 15                          | 22 + 11 = 33                                      | 0 + 42,9 = 42,9  | 40 + 20 = 60   | 15 + 33 + 42,9 + 60 = 150,9; ou 72 + 78,9 = 150,9 |
| devolvidos                | Saldo       | 15 - 0 = 15                          | 12 + 6 = 18                                       | (22) + 31,9 = 9,9  | 40 - 22,9 = 17,1   | 15 + 18 + 9,9 + 17,1 = 60; ou 40 + 20 = 60        |
| RESUMO:                   | saldo de    |                                      |   |  |  |   |
| IVA Total Est. Origem     | imposto em  | 10                                   | 12  | -22  | 0  | 10 + 12 + (22) + 0 = 0                            |
| IVA Total Est. Destino    |             | 0                                    | 0   | 0  | 40   | 0 + 0 + 0 + 40 = 40                               |
| IVA União                 |             | 5                                    | 6   | 31,9   | -22,9  | 5 + 6 + 31,9 + (22,9) = 20                        |
| IVA P/ Contribuinte       |             | 10 + 5 = 15                          | 12 + 6 = 18                                       | (22) + 31,9 = 9,9  | 40 - 22,9 = 17,1   | 15 + 18 + 9,9 + 17,1 = 60; ou 40 + 20 = 60        |

FONTE: elaboração própria

Há que se reconhecer que o crédito acumulado (estágio 3) que o estado de origem tem que devolver corresponde a imposto cobrado por ele mesmo nos estágios anteriores e que, em vista

do princípio de destino quanto à alocação de receita, é dinheiro que não pertence ao estado de origem, pois o consumo final ocorre em outro estado (estágio 4).

No estágio 4, o contribuinte ficou com crédito (acumulado) em relação ao imposto da união, embora tenha saldo devedor de imposto a recolher em favor do estado de destino, ou seja, são as mesmas consequências verificadas no estágio 3, só que desta feita estão invertidas as posições da união e do estado.

É importante ressaltar que o acúmulo de créditos em análise decorre de opção pelo princípio integral de destino para alocar receita. Na hipótese de que a opção fosse, p.e., pela manutenção da mesma proporcionalidade do ICMS atual, praticamente inexistiria hipótese de crédito acumulado.

No saldo líquido de imposto dos 4 estágios (coluna total dos estágios, na tabela) pode-se visualizar a incidência líquida final do imposto: o estado de destino fica com receita líquida equivalente à alíquota de 20% aplicada sobre a base de cálculo de 200 ( $200 \times 20\% = 40$  de imposto = princípio de destino na atribuição de receita); a união fica com receita líquida equivalente à alíquota de 10% aplicada sobre a base de cálculo de 200 ( $200 \times 10\% = 20$  de imposto); o estado de origem não fica com nada, em consonância com o princípio de destino para alocar receita.

Os estágios anteriores ao estágio 4 tiveram apenas a função de “carregar” adiante o imposto (efeito recuperação), inerente a IVA's e, justamente por isso: o estado de origem fica com a obrigação de restituir o imposto que incidiu nas etapas anteriores à venda para outro estado porque o IVA dos estados não pode atravessar a fronteira. Esta devolução não representa custo algum para o estado de origem pois só está restituindo imposto que, por princípio, é do estado de destino. A união fica com a obrigação de restituir ao contribuinte, localizado no estado de destino, o crédito acumulado contra ela em virtude de imposto que ela mesma cobrou no estado de origem apenas com o propósito de transpor o imposto para o outro lado da fronteira, com o ‘barquinho’.

Se considerarmos apenas o conjunto de operações interestaduais realizadas em território nacional, o imposto líquido da união é igual a zero, porque todo débito por venda no estado de origem é neutralizado com igual crédito no estado de destino. A união não auferir receita com a operação interestadual, mas viabiliza a transposição do imposto para o outro lado da fronteira, o

estado de destino. Nenhum estado tampouco auferir receita na operação interestadual. A receita líquida de cada estado é proporcional ao tamanho do mercado consumidor. Disso decorre que nas operações interestaduais a receita não é de ninguém.

QUADRO 3 - REGRA MATRIZ DO IVA COM O 'BARQUINHO' EM UMA OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA

|  |                                      |  |  |
|--|--------------------------------------|--|--|
| Critério Espacial e Temporal da Hipótese de Incidência | Momento da Ocorrência do FG (quando) | saída (física ou jurídica) para outra UF |  |
|  | Local da Ocorrência do FG (onde)     | estado de origem                         |  |
| Critério Pessoal da Consequência Tributária            | Sujeito Ativo (quem)                 | União                                    | em relação à obrigação tributária correspondente à aplicação da alíquota interestadual |
|  |                                      | UF de origem                             |  |
|  | Sujeito Passivo (quem)               | contribuinte localizado na UF de origem  |  |
| Critério Quantitativo da Consequência Tributária       | Base de Cálculo                      | União                                    | mesma BC para a obrigação tributária devida à União e à UF                             |
|  |                                      | UF de origem                             |  |
|  | Alíquota                             | União                                    | alíquota interna da UF de origem é acrescida à da união                                |
|  |                                      | UF de Origem                             | zero   |
|  | Imposto                              | União                                    | Base de Cálculo x alíquota   |
|  |                                      | UF de Origem                             | zero   |

FONTE: elaboração própria.

#### 4.3.2.4 Vantagens do modelo

Em resumo e segundo o autor (explicitaremos cada um destes atributos) o modelo tem as vantagens de: imprimir simplificação à legislação do maior imposto sobre o consumo no Brasil, o ICMS; facilitar a harmonização; reduzir a sonegação e as distorções nos preços relativos, porque implica na adoção de alíquota uniforme na operação interna e interestadual, de forma automática; reduzir a guerra fiscal; prescindir de controles fiscais de fronteira.

As possibilidades de evasão são menores, bem como distorção das decisões quanto a onde comprar, do que as que decorreriam de adoção de princípio de destino implementado com 'alíquota zero' nas exportações interestaduais ou pela sistemática atual do ICMS. Como o imposto da operação interestadual incide no estado de origem, mas é integralmente cobrado pela



união, prevalece sempre a alíquota do estado de origem, de modo que, do ponto-de-vista do contribuinte e das alíquotas, não mais é estimulada a operação interestadual simulada, em decorrência da alíquota menor.

Embora requeira uniformidade legislativa e de procedimentos em todo o território nacional, com restrições para a autonomia estadual, ela é em parte preservada porque com o imposto incidindo na origem, o contribuinte não precisa conhecer as alíquotas dos demais estados, então é possível adotar uma certa flexibilidade nas alíquotas internas, como a ‘banda’ de 20% para mais ou para menos, em relação à alíquota nacional uniforme para os estados.

Em geral, as saídas tradicionais apontadas para instituir o princípio de destino, no que se refere à atribuição de receita ao país/estado de destino são:

- a) desoneração da operação interestadual (alíquota zero, pagamento diferido, imunidade, isenção, não incidência);
- b) cobrança no estado de origem e alocação de receita ao estado de destino mediante adoção de fundo ou câmara de compensação;

As duas alternativas comportam vários modelos, todos com vantagens mas as desvantagens também são muitas. O ‘barquinho’ consegue mesclar estes dois modelos pois, ao mesmo tempo, faz com que o imposto seja integralmente desonerado e integralmente tributado no estado de origem. Integralmente desonerado pelo imposto estadual para que possa ser apropriado pelo estado de destino; integralmente tributado pelo imposto da união para que possa atravessar a fronteira, o que não impede a apropriação de receita por parte do estado de destino porque tributação de imposto federal na operação interestadual não é receita de ninguém, é mera manutenção da cadeia normal de débitos e créditos inerentes ao princípio da não-cumulatividade.

Vantagens em relação ao modelo de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’:

Para ARAUJO (1999, p.149) “a existência de um IVA federal, paralelo a um IVA estadual, cobrado sobre a mesma base e segundo normas e procedimentos idênticos, permite a instituição do princípio do destino, sem, contudo, incorrer em grande parte dos inconvenientes presentes nos esquemas de ‘diferimento do pagamento do imposto’ e da ‘câmara de compensação’”.

A vantagem do ‘barquinho’ em relação à sistemática de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento

diferido’, este último conforme modelo transitório vigente na UE, são inegáveis. O ‘barquinho’ preserva a maioria das vantagens deste modelo, restringindo e mesmo extinguindo as desvantagens.

Para o estado de origem, por ocasião da saída para outros estados, há desoneração integral (alíquota zero), exatamente como nas saídas para o exterior, para assegurar o princípio de destino na alocação de receita. Em decorrência, o estado de destino não suporta nenhum crédito de imposto oriundo de outros estados. Já para o contribuinte, por ocasião da saída para outros estados, há tributação integral, pela união, na proporção da alíquota do estado (como se a operação fosse interna) adicionada da alíquota da união. Em decorrência, ao contribuinte adquirente, no estado de destino, é assegurado o crédito do imposto, na apuração do imposto para com a união. É preservada a não-cumulatividade, desestimulada a operação interestadual simulada atualmente motivada com a alíquota interestadual inferior à interna, é assegurada a atribuição de receita ao estado de destino, com cobrança no estado de origem. Conforme VARSANO (1999, p.1)

Com a implementação do princípio de destino nos moldes tradicionais, ou seja, mediante aplicação de alíquota zero às exportações interestaduais, agravaria dois importantes problemas do ICMS relacionados com a tributação das operações interestaduais - a sonegação e a competição desigual -, o modelo de IVA proposto contém um procedimento contábil simples e de baixo custo que fornece proteção contra tais eventos.

No estado de destino não ocorre o estímulo à sonegação por parte do contribuinte que compra de outros estados, como ocorre na sistemática de ‘diferimento do pagamento do imposto’, quando o contribuinte resiste a registrar a entrada (porque não há o crédito) para não ter que registrar a saída (sujeita a débito). No ‘barquinho’, embora não haja incidência do imposto estadual no estado de origem, há incidência integral do imposto da união, de modo que o contribuinte que compra de outros estados é estimulado a registrar a entrada para poder apropriar-se do crédito do imposto da união, que incide no estado de origem.

Ainda em relação à sistemática de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’, ARAUJO (1999) destaca que o ‘barquinho’ não afeta o fluxo de caixa das firmas que operam no comércio interestadual. Para as remetentes, a incidência integral do imposto, tanto na operação interna quanto na interestadual, em que pese em proporções diferentes conforme o sujeito ativo seja a

união ou o estado, resulta em igual débito de imposto para uma ou para outra operação. Para os adquirentes, como o imposto está contido no preço, quer seja a aquisição feita no próprio estado, quer seja feita em outros estados, impede que a escolha do fornecedor seja feita em função da distorção nos preços relativos que a sistemática atual do ICMS provoca. Todavia,

se os estados utilizam a ‘banda’ [para variar as alíquotas], os referidos méritos não se apresentam na íntegra, mas nem de longe são anulados como ocorreria caso fosse adotado o ‘diferimento do imposto’, pois o sentido da instituição de uma banda é justamente preservar a autonomia estadual e evitar grandes variações de alíquotas com relação à média nacional, o que significa que não há como as alíquotas internas serem muito distintas das interestaduais (p.153).

Ou seja, a ‘banda’ pode afetar em parte os preços relativos, mas muito menos do que a ausência de imposto, inerente à venda com o modelo da ‘alíquota zero’.

Em relação ao regime transitório vigente na UE (e ao IVA dual), o ‘barquinho’ não requer que o contribuinte remetente tenha que prestar informações a respeito do contribuinte adquirente, como o nº de registro cadastral, para provar que a operação deu-se entre contribuintes do IVA.

Vantagens em relação à ‘câmara de compensação’:

O ‘barquinho’ preserva as virtudes da cobrança na origem e se ‘livra’ da necessidade de criar mecanismo para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino. Novamente, recorrendo a ARAUJO (1999, p.155)

... o IVA devido nas transações interestaduais é recolhido na origem, mas não há necessidade de que os créditos relativos à importação de insumos tenham que ser financiados pelo IVA arrecadado em outras jurisdições (...). Além disso, as chances de que seja obtida uma alocação da receita próxima ao consumo de cada estado é muito maior sob o ‘barquinho’ do que sob a ‘câmara’, pois, como, para instituir o princípio do destino, não há necessidade de compensar débitos-crédito relativos ao IVA que não foi arrecadado pela jurisdição competente, também são poucas as chances de ocorrência de redistribuição de receita decorrentes de inadequados esforços de fiscalização e comportamentos desonestos por parte de administrações tributárias que, tradicionalmente, não têm um histórico de colaboração.

Vantagens em relação ao ‘IVA Dual’ e ao ‘CVAT’:

MCLURE (1999) derivou o CVAT (algo como IVA Compensatório), uma variação do modelo ‘barquinho’. Tanto no ‘barquinho’ quanto no CVAT nas vendas a não contribuintes de

outros estados, ao invés de sujeitas a alíquota-zero<sup>138</sup>, é aplicada a alíquota vigente nas operações internas, reduzindo o risco de que consumidores finais e não contribuintes do imposto simulem operações interestaduais para realizarem compras com alíquota-zero. Embora talvez não seja necessário no Canadá e na UE, onde existe uma administração de impostos de alta qualidade, o modelo poderia constituir-se em importante proteção de receitas em países onde a administração de impostos não está altamente desenvolvida, pois permite a adoção do princípio de destino sem quebrar a cadeia de créditos que é a referência administrativa do IVA. Como referido, a cobrança integral, pela união, das operações interestaduais destinadas a não contribuintes, impede a fraude fiscal ao mesmo tempo em que permite uma alocação eficiente ao estado de destino.

O ‘barquinho’ e o CVAT são espécies de IVA dual melhorados, pois em comparação ao arranjo do governo canadense com a província de Quebec, o GST/QST analisado na seção 4.3.3, há o mérito de que a coordenação horizontal e vertical entre os tributos federal e estadual é alcançada de forma mais objetiva, simplesmente porque, na prática, não existem dois tributos, mas um único imposto cuja competência é partilhada entre duas esferas de governo.

Conforme apontam BIRD E GENDRON (1997) e BIRD (1999), o modelo de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’, tal como funciona na UE, até pode ser empregado em contextos federativos, sem grandes problemas, desde que haja também um IVA federal amplamente harmonizado com o IVA subnacional, como é o caso do arranjo GST/QST utilizado no Canadá, pois o cruzamento de informações referentes aos dois IVA’s, substitui o papel das fronteiras na fiscalização das transações tributadas por uma alíquota zero. Todavia, os autores reconhecem que países cujas administrações tributárias não são muito desenvolvidas deveriam adotar o modelo ‘barquinho’, pois, nesse caso, a capacidade de controlar transações inteiramente desoneradas de tributação é muito menor.

#### Operações de venda de contribuinte para não contribuinte do imposto:

No que diz respeito às operações interestaduais destinadas a não contribuintes, as quais não podem ser operacionalizadas com o ‘barquinho’, mas que também é desejável que o produto da arrecadação flua para os cofres do estado de destino, ainda assim, o modelo é mais abrangente

---

<sup>138</sup> Como no IVA de Quebec, no regime ‘transitório’ da UE e constante de PRS, do Senador Álvaro Dias, para o caso brasileiro.

que os demais, a exemplo do de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’. Também em relação aos modelos com cobrança na origem, como é o caso da ‘câmara de compensação’ o ‘barquinho’ é menos complexo. Para tanto, a união pode exigir a identificação das operações interestaduais destinadas a não contribuintes e depositar o produto desta arrecadação específica em uma conta separada, para que então seja partilhada entre os estados, na proporção de seus respectivos consumos, os quais podem ser obtidos utilizando como parâmetro as arrecadações de cada estado, posto que elas espelham o consumo intra-estado.

#### 4.3.2.5 Desvantagens do modelo

##### Redução da autonomia dos estados:

Uma das desvantagens reside na redução da autonomia dos estados, principalmente legislativa. Além de ter que compartilhar a mesma base do IVA com a união, a legislação é inteiramente federal<sup>139</sup>. É preservada uma certa flexibilidade e autonomia em relação às alíquotas, através da ‘banda’ de 20%, variação admitida nas alíquotas internas. Não se trata da manutenção da autonomia para explorar uma base de cálculo comum por meio de um imposto legislado de forma independente, mas de que os governos federal e estadual têm relativa autonomia para arrecadar e administrar a parcela correspondente às alíquotas que lhes são atribuídas. Para ARAUJO (1999, p.156)

Por certo, entende-se que sua adoção implica que o conceito de autonomia seja revisto. Mas, diferente da ‘solução centralizada’ [p.e., da proposta PP2], essa revisão não se traduz em forte sacrifício da mesma, o que facilita a negociação da reforma. A partilha de competência é tida como o melhor caminho para conciliar a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais e os limites colados pela estrutura federativa brasileira.

##### Complexidade administrativa:

Para o contribuinte a incidência de dois impostos sobre a mesma base soa desnecessária e complexa, agravada para o caso de contribuinte que acumula crédito com um dos sujeitos ativos

---

<sup>139</sup> Na versão de Emenda Aglutinativa da PEC 175/95, de mar/99, o IVA dos estados requer legislação nacional uniforme (LC), bem como regulamento único, mas não há mais exigência de que a norma seja federal, ou seja, de iniciativa da união.

ao mesmo tempo em que tem que recolher para o outro. Ainda que uma certa complexidade do imposto não pode ser evitada, pois os contribuintes ficam sujeitos a dois IVA's tributados, apurados e cobrados, separadamente, é o preço a ser pago para que uma parcela de autonomia dos estados possa ser preservada.

Aumento da ocorrência de créditos acumulados nas operações interestaduais:

Uma restrição do 'barquinho' reside no aumento de acúmulo estrutural de crédito nas operações interestaduais, não mais em decorrência da diferença entre as alíquotas (ICMS atual), mas em proporção tanto maior quanto mais se queira optar pelo princípio de destino na alocação de receita (quando a alíquota estadual do imposto é integralmente eliminada e seu percentual somado à alíquota federal)<sup>140</sup>. Se não houver imediata e automática restituição em espécie, fenômeno de difícil assimilação no Brasil, este aspecto pode onerar a produção nacional, reduzir a competitividade. Esta desvantagem do 'barquinho' será analisada com mais detalhe em virtude de ter-se constituído na principal crítica dirigida ao modelo. Segundo o próprio autor (VARSANO, 1999, p.1)

A principal crítica ao IVA compartilhado proposto (...) têm sido a de que ele criaria problemas de acumulação de créditos tributários que, se não forem integralmente compensados, implicarão custos adicionais para as empresas, reduzindo sua competitividade. A crítica tem procedência, mas é importante deixar claro, desde logo, que acumulação de créditos é uma deficiência inerente a qualquer imposto sobre o valor agregado. Ela já existe, em escala que preocupa, no ICMS e no IPI; o que pode ocorrer com a adoção do IVA proposto é seu agravamento. Mas, uma solução precisaria ser encontrada para o problema mesmo que não se pretendesse fazer uma reforma tributária. No caso do ICMS, a lei Complementar nº 87/96, garante o aproveitamento de créditos acumulados ao menos por parte de exportadores. Mas esta disposição da lei não tem sido cumprida pelos Estados.

Após ressaltar os méritos do 'barquinho', ARAUJO (1999, p.155) aborda o problema da devolução de créditos acumulados.

Esse problema não é introduzido pelo modelo no tocante às trocas internacionais, pois, desde que o princípio do destino foi plenamente implantado no comércio externo, ele já existe [no ICMS] e precisa ser enfrentado. (...) a dificuldade adicional introduzida pelo ICMS compartilhado diz respeito basicamente à necessidade de operar a devolução, tanto por parte da união quanto dos estados, no comércio interestadual.

---

<sup>140</sup> Conforme pode ser verificado no exemplo matemático da tabela 13, ocorre acúmulo de créditos no IVA estadual do estado de origem e no IVA da união no estado de destino.

Em relação ao sistema atual do ICMS, o acúmulo de créditos do ‘barquinho’ é maior se a proporção de receita pertencente ao estado de destino for superior à proporção atual resultante da aplicação de alíquotas diferenciadas. Estabelecimentos com saídas preponderantes para outros estados e entradas preponderantes do próprio estado acumularão créditos contra o estado. Isto já ocorre com o ICMS, pois as alíquotas interestaduais são inferiores às internas, mas o problema seria agravado com o ‘barquinho’ pois a alíquota estadual incidente nas saídas para outros estados seria zerada na hipótese de opção pelo princípio de destino integral na atribuição de receita. Em contrapartida, empresas com preponderância de entradas de outros estados e saídas para o próprio estado acumularão créditos contra a união.

Em defesa do modelo VARSANO (1999, p.1 e 3) argumenta que, face às vantagens que apresenta, o acúmulo de créditos não deveria ser um problema insuperável a ponto de impedir a adoção do ‘barquinho’. Ressalta que o modelo soluciona os casos de acúmulo de créditos do atual ICMS quando contribuintes que comprem de outros estados com alíquota de 12% revendem para outros estados com alíquota de 7%. Ressalta também o fato de que o modelo resolve o problema de um estado cobrar o imposto e outro estado ter que conceder o crédito. De nossa parte, acrescentamos que a diferenciação de alíquotas interestaduais também estimula os contribuintes a praticar operações triangulares, questão que poderia ser desestimulada com o ‘barquinho’.

As soluções apontadas por VARSANO (1999, p.3 e 4) tanto para minimizar a intensidade de acúmulo de créditos como para estabelecer formas para maximizar o seu aproveitamento, de fato reduzem o problema dos créditos acumulados em decorrência de operações interestaduais, as quais têm relação mais direta com o objeto desta pesquisa. Todavia, os argumentos não foram suficientes para eliminar as resistências ao modelo, na ocasião. As principais medidas apontadas pelo autor para solucionar ou minimizar o problema são:

- a) aumentar a alíquota do IVA da união e destinar parcela da arrecadação para a seguridade social, substituindo as contribuições cumulativas<sup>141</sup> (exceto as incidentes sobre a folha de salários);
- b) mudar o conceito de contribuinte, de estabelecimento para o conjunto de estabelecimentos da mesma empresa, localizados em cada um dos respectivos estados, com vistas a apurar o imposto de forma centralizada; permitir a transferência de créditos

---

<sup>141</sup> As contribuições PIS e COFINS foram alteradas, respectivamente, em dezembro de 2002 e em dezembro de 2003 e passaram a ser não-cumulativas, apesar de que alguma cumulativamente ainda persista.

acumulados para outro estabelecimento da mesma empresa, para empresa do mesmo grupo e mesmo para outras empresas localizadas no estado<sup>142</sup>; permitir a utilização de créditos acumulados para pagar débitos fiscais vencidos;

c) adotar alíquotas baixas sobre insumos (bens intermediários) e bens de capital, produtos que tipicamente não são utilizados como bens de consumo final.

Aumentar a alíquota do IVA da união de fato minimiza o acúmulo de créditos, todavia aumentaria a resistência dos estados à aceitação do compartilhamento da base do imposto com a união. Por outro lado, não há como negar que a concorrência para a nobre base contributiva do IVA já foi há muito tempo deflagrada e as alterações do PIS e da COFINS são os exemplos mais recentes, de modo que a alíquota da união não poderia mesmo ser baixa. De todo modo, a alternativa “a” já fora assimilada pelo relator da PEC 175/95, deputado Mussa Demes. Na versão da PEC aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara o IVA compartilhado substituiria o ICMS, IPI, ISS, COFINS e PIS. Além disso, seriam extintos também a CPMF, a Parcela de Preços Específicos do Petróleo e o Salário Educação, de modo que o IVA da união teria que produzir receita suficiente para substituir todos os impostos e contribuições descritos, excluídos apenas o ICMS e o ISS. Com isto, estima-se que a alíquota média do IVA da união, resultante da média das cinco alíquotas nacionais uniformes, deveria ser equivalente a aproximadamente a metade da alíquota média do IVA dos estados<sup>143</sup>, o que de fato contribuiria para minimizar o acúmulo de créditos nas operações interestaduais.

As soluções contidas na alternativa “b” já vinham sendo adotadas pela maioria dos estados. A partir da LC 102/00 a prática tornou-se obrigatória. Os créditos acumulados por estabelecimentos de uma determinada empresa podem ser automaticamente transferidos para estabelecimento da mesma empresa com inscrição responsável pela “apuração centralizada” do ICMS.

A alternativa “c” também era e vem sendo adotada desde o antigo ICM. Aos bens de capital, desde a década de 80 até os dias atuais é concedida redução na base de cálculo, de modo que as alíquotas interestaduais atuais do ICMS, de 12 e 7% não prevalecem. O mesmo ocorre

---

<sup>142</sup> Permite a transferência de créditos acumulados para outro estabelecimento da mesma empresa. Em relação ao acúmulo de crédito contra o imposto da união, a flexibilidade é maior pois há possibilidade de transferir o crédito para estabelecimento da mesma empresa localizado em qualquer estado da federação.

<sup>143</sup> Calculamos em 48,5% em 1997, 48,4% em 1998 e 51,7% em 1999, a participação dos impostos e contribuições da união no total dos impostos e contribuições que os IVA's da união e dos estados substituiria.



com insumos agropecuários, produtos da cesta básica. De todo modo, o enquadramento de produtos tipicamente utilizados como insumos (bens intermediários) na menor das alíquotas integrante do conjunto de cinco alíquotas da PEC 175/95 contribuiria para minimizar o acúmulo de créditos, posto que no comércio interestadual é elevada a proporção de negócios com bens intermediários.

Para o aproveitamento de créditos remanescentes que seriam acumulados, também as soluções propostas pelo autor já vinham e vêm em sua maioria sendo utilizadas pelos estados que, se não o fazem, é por dificuldades financeiras e não por desconhecimento. Transferência de crédito acumulado para outro estabelecimento da mesma empresa ou empresa do mesmo grupo, para outros contribuintes localizados no próprio estado, bem como compensação com débitos fiscais vencidos, são modalidades que já eram e continuam sendo praticadas no ICMS.

VARSAÑO (1999, p.5) propõe também que sejam previstas penalidades para os administradores públicos que não cumpram as disposições legais relativas à devolução de créditos acumulados remanescentes, depois de esgotadas as modalidades alternativas analisadas.

Cabe observar que no novo ambiente econômico em que as empresas brasileiras atuam - caracterizado por estabilidade de preços e intensa competição - contribuintes que, pelas circunstâncias de seus negócios, tendem a acumular créditos de imposto, terão dificuldade de sobreviver a menos que se estabeleça uma sistemática correta de cobrança de imposto (quem deve paga; credor recebe). Para que isto ocorra, é preciso, além de vigoroso combate à sonegação, que a administração cumpra as normas legais que determinem o aproveitamento e ressarcimento dos créditos acumulados. Tendo em vista a experiência brasileira com o IVA, inclusive o descumprimento de disposição a respeito da Lei Complementar nº 87/96, é conveniente que a Constituição preveja a responsabilização da autoridade tributária que agir em desacordo com as normas.

A questão do acúmulo de créditos foi tratada pelo relator da PEC 175/95, deputado Mussa Demes, remetendo à LC a regulamentação do regime de compensação dos impostos federal e estadual. No substitutivo de mar/98, Mussa Demes adotou a seguinte redação no art. 155, inciso III: “na compensação a que se refere o inciso anterior, se os créditos forem superiores aos débitos, a lei complementar prevista no *caput* deste artigo estabelecerá as formas de aproveitamento e de ressarcimento dos saldos”. Ou seja, foi inserida a possibilidade de criação de mecanismos capazes de evitar que a união e os estados tivessem que ressarcir os contribuintes com saldos credores, imediatamente e em espécie.

Na versão divulgada em ago/99, para coleta de sugestões, o relator manteve a solução

anterior, prevendo a forma de compensação, mediante LC, no art. 154, inciso II: “a lei complementar indicará as formas de aproveitamento e de ressarcimento do saldo credor do imposto em poder do contribuinte”. Também na redação de out/99, art. 154, § 1º, VI: “a lei complementar indicará as formas de compensação e aproveitamento dos impostos, assegurando: a) a compensação relativa ao imposto incidente sobre aquisições destinadas ao ativo permanente; b) imediato e preferencial ressarcimento de saldo credor que venha a remanescer em poder do contribuinte”. Com relação ao imposto da união o relator estabeleceu no art. 154, § 2º inciso XIII que “os saldos credores da parcela federal do imposto, existentes há mais de seis meses, poderão ser compensados com débitos do contribuinte relativos ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e às contribuições sociais de que trata o art. 149, § 1º, na forma estabelecida em lei complementar”.

PEDROSA (2000, p.3) comentou na ocasião:

... soluções relativas à questão do ressarcimento de créditos, portanto, continuam a depender de elaboração de lei complementar, que poderá prever formas destinadas a evitar a necessidade de desembolsos financeiros pela União e pelos Estados. Uma delas, já utilizada pelos administradores tributários, é a possibilidade de negociação dos créditos pelos contribuintes entre si. Uma outra é a cooperação entre a União e os Estados no sentido de troca de informações acerca dos créditos acumulados pelos contribuintes (...), com o objetivo de transferir esses recursos entre si visando à liquidação de impostos devidos a uma esfera de governo com créditos existentes em outra esfera. Muitos dirão que se trata de novos mecanismos burocráticos; mas esse é o custo para se obter benefícios muito maiores, com a uniformização das alíquotas do ICMS ...

Quanto à necessidade de ressarcimento dos créditos acumulados, mesmo em espécie, depois de esgotadas as outras modalidades possíveis, há que se concordar com VARSANO que “sonegar ressarcimento de imposto tem impacto sobre a competitividade tão grave quanto a sonegação do imposto (1999, p.5)”. O autor chama a atenção de que se a Secretaria da Receita Federal consegue estabelecer com sucesso um sistema de devolução do imposto de renda a pessoas físicas, cujos rendimentos totais são de difícil verificação, não havendo porque imaginar que sistema semelhante não poderia ser criado por ela e pelos estados para lidar com crédito acumulado de contribuintes estabelecidos, os quais contabilizam, com normas ditadas pelos SA, suas saídas e entradas. “A solução simples, adotada em toda a parte, é proceder ao ressarcimento em dinheiro, a exemplo do que já fazemos, sem problemas, com o imposto de renda que é recolhido a mais na fonte. Mas, enquanto na Europa se devolve o IVA pago a mais até mesmo

para pessoas físicas, as administrações tributárias brasileiras se negam a devolver aos contribuintes seus créditos líquidos (p.1).”

#### 4.3.2.6 Epílogo e Algumas Conclusões

Uma das restrições para adoção de um IVA amplo residia na dificuldade em manter o mesmo nível de arrecadação para as três esferas de governo extinguindo IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. A união desistiu da PEC 175/95, anunciando que retiraria em médio prazo as ‘cumulatividades’ das contribuições sociais, o que foi feito para o PIS a partir de jan/03 e para a COFINS a partir de jan/04. Com isso, atualmente só IVA’s já são 4 (IPI, ICMS, PIS e COFINS). Com a EC 33/01 foi criada a CIDE-combustíveis e com isso a união conseguiu aprovar a parte da PEC 175/95 que dizia respeito ao ICA. A EC 33/01 permitiu que a união tributasse uma base contributiva que até então era de competência exclusiva dos estados (art. 155, § 3º) e assim foi deflagrado mais um episódio da ‘saga’ na disputa pela tributação de bens e serviços. Com tudo isso fica cada vez mais remota a possibilidade de instituir uma ‘IVA amplo’, ainda que sujeito a competência compartilhada, nos moldes do modelo barquinho.

Em 1999, grupo de trabalho - GT no âmbito da COTEPE/ICMS calculou as alíquotas necessárias para um IVA amplo, com pressuposto de manutenção do mesmo nível de arrecadação obtido com os impostos que deveriam ser extintos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS). Como era de se esperar a alíquota média necessária resultou bastante elevada, confirmando a dificuldade para viabilizar a reforma. Não é oportuno explicitar aqui aspectos metodológicos deste cálculo, em vista da quantidade de variáveis utilizadas. Referimos apenas que a base de dados para os cálculos teve origem nas informações prestadas pelos próprios contribuintes, pois na ocasião foi considerado que não era factível contar com uma redução da sonegação em curto prazo, inclusive em vista do tamanho da alíquota que teria que ser adotada para o IVA. O grupo de trabalho elaborou três cenários, cada qual utilizando uma metodologia diferente, sendo que os resultados revelaram-se bastante aproximados. A seguir um resumo dos resultados.

TABELA 14 - ALÍQUOTA NECESSÁRIA PARA O IVA DA PEC 175/95 PRESERVAR O MONTANTE DE ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS QUE SERIAM EXTINTOS

| VARIÁVEIS E PRESSUPOSTOS   | 1997                        | 1998    | 1997   | 1998    | 1997   | 1998    |
|--|-----------------------------|---------|--|---------|--|---------|
|  | Método da "Equação Consumo" |         | Método "Alíq. Média Ponderada Nominal do ICMS" |         | Método "Alíq. Média Ponderada Efetiva do ICMS" |         |
| Base de Cálculo Líquida (sem impostos) p/ um IVA - Em R\$ Milhões                                    |                             |         |  |         |  |         |
| IVA Amplo - pressupõe extinção dos benefícios fiscais (a)  | 389.243                     | 378.828 | 398.830  | 411.786 | 399.957  | 421.068 |
| IVA Restrito - pressupõe manutenção dos benefícios (b)   | 303.836                     | 293.540 | 284.126  | 289.604 | 285.253  | 298.885 |
| IVA Médio - pressupõe extinção de 50% dos benefícios (c)   | 349.286                     | 329.569 | 341.478  | 350.695 | 342.605  | 359.977 |
| Impostos Indiretos Contidos na Base de Cálculo do ICMS+ISS (d)                                       | 107.643                     | 106.741 | 107.643  | 106.741 | 107.643  | 106.741 |
| Alíquota Necessária Para o IVA da PEC 175/95 Preservar o Montante de Arrecadação - "Por Fora" - Em % |                             |         |  |         |  |         |
| IVA Amplo - pressupõe extinção dos benefícios fiscais (d) / (a)                                      | 27,7                        | 28,2    | 27,0   | 25,9    | 26,9   | 25,4    |
| IVA Restrito - pressupõe manutenção dos benefícios (d) / (b)   | 35,4                        | 36,4    | 37,9   | 36,9    | 37,7   | 35,7    |
| IVA Médio - pressupõe extinção de 50% dos benefícios (d) / (c)                                       | 30,8                        | 32,4    | 31,5   | 30,4    | 31,4   | 29,7    |
| Arrecadação de Impostos Que Comporiam o IVA - Em R\$ Milhões   | ICMS                        | IPI     | COFINS   | PIS     | ISS (1)  | TOTAL   |
| 1997   | 59.564                      | 16.833  | 19.118   | 7.590   | 3.183  | 107.643 |
| 1998   | 60.919                      | 16.306  | 18.745   | 7.547   | 3.224  | 106.741 |

FONTE: COTEPE/ICMS, GT-47/Reforma Tributária, Subgrupo de Quantificação

NOTA:

O ISS das empresas, que seria neutralizado na forma de créditos do IVA, foi estimado em 62% do ISS total arrecadado.

Como foi detalhadamente analisado nesta seção, uma restrição à adoção do modelo residia no aumento do acúmulo de créditos inerente ao ‘barquinho’. Ressalte-se que o próprio autor do modelo (VARSANO, 1995 e 1999) facilitou o trabalho dos críticos ao enumerar e apontar alternativas para a solução de cada uma das hipóteses de acúmulo de créditos, quer fosse o acúmulo decorrente da adoção do modelo propriamente dito, quer fosse inerente a IVA’s de um modo geral ou mesmo o advindo das deformidades do ICMS. Ao criticar os créditos acumulados, os adversários sempre citavam todos os casos e não apenas os provocados pelo modelo ‘barquinho’. Paradoxalmente, os estados estão acostumados a não considerar um mal maior o acúmulo de créditos. Então porque tanto barulho com o crédito acumulado pelo barquinho? Onde estaria o “não dito?” Até mesmo o modelo ‘fundinho’ (ver tópico 4.5.2.2), que requer mecanismos de equalização para a repartição de receita entre os estados, foi mais bem digerido, a ponto de produzir convencimento para que o relator da PEC, Mussa Demes, o incluísse como opção alternativa na versão de Emenda Aglutinativa de mar/00.

A participação que tivemos no processo de discussão da reforma tributária em 1999 é testemunho da dificuldade que houve para que o modelo fosse assimilado. Muitos diziam que a união ficaria com toda a receita das operações interestaduais. Um exemplo deste equívoco é o que segue, contido em relatório do GT-47/Reforma Tributária, da COTEPE/ICMS, *in* Comentários ao Artigo 155 da EC Antonio Kandir de Abril de 1999, “Art. 155, XV – transferências e prestações interestaduais entre contribuintes: (...) a alíquota estadual será eliminada, acrescendo-se à alíquota federal os pontos percentuais correspondentes àquela. Assim, **a receita proveniente da aplicação da alíquota federal majorada caberá à União** [grifo nosso], exclusivamente, uma vez que, sem a utilização da alíquota estadual, não há que se falar em imposto devido aos Estados ou ao Distrito Federal”.<sup>144</sup>

BIRD (1999) considera que o IVA dual, do qual o ‘barquinho’ é espécie melhorada, precisa de tempo para ser assimilado. Atribui a resistência ao conservadorismo científico da academia, que tende a diminuir à medida que experiências bem sucedidas de implementação de IVA dual aconteçam<sup>145</sup>. Para ele, a estrada parece aberta para a adoção de IVA subnacional em pelo menos alguns países em desenvolvimento, num futuro próximo, como no caso dos maiores países latino-americanos com características federais, como Brasil, Argentina, ou México.

Experiências bem sucedidas são difíceis de obter no Brasil, pois se trata de um ambiente institucional onde inexiste confiança entre as partes. Se este atributo historicamente foi frágil no federalismo brasileiro, piorou com as ‘investidas’ das propostas PP1 e PP2, uma opção excessivamente centralizadora e com o episódio da Lei Kandir. A disputa pela ‘base consumo’ já havia sido deflagrada e continua aumentando.

Cabe por fim registrar nesta seção que não houve acordo político para apreciação, na própria Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, de “redação alternativa” para a PEC 175/95, de modo que contemplasse também o modelo ‘fundinho’ para o IVA das operações interestaduais. Referida alternativa foi discutida na chamada Comissão Tripartite, formada por membros da Comissão Especial de Reforma Tributária, executivo federal e secretários de fazenda dos estados. Esta versão de redação para a PEC 175/95, de mar/00, denominada de “Emenda

---

<sup>144</sup> Relatório de avaliação de emendas subscritas no Congresso Nacional em abr/99; reuniões de 12 a 14/05/1999.

<sup>145</sup> Por outro lado há que se considerar que as chances de implementação são menores quando um modelo não é bem aceito pela academia.

Aglutinativa” foi incluída no Anexo 7 deste trabalho por contemplar, além do ‘barquinho’, o modelo ‘fundinho’, analisado no tópico 4.5.2.2.

Anexos:

Não é razoável incluir nos anexos deste trabalho todas as versões de relatório do deputado Mussa Demes que contemplam o modelo ‘barquinho’, em que pesem que as circunstâncias políticas diferiram em cada ocasião em que o incansável relator teve que refazer a redação da PEC 175/95. Assim, optamos por apresentar:

- a) a versão original de EC Substitutiva Global do deputado Antonio Kandir, subscrita no Congresso Nacional em abr/99 (Anexo 2);
- b) a versão de redação de abr/99, ocasião em que o relator apensou ao relatório a apreciação das 98 emendas subscritas no Congresso naquele mesmo mês, e que contempla o modelo barquinho na sua forma mais próxima da original, bem como incorpora as mudanças então necessárias para o STN pós Lei Kandir (Anexo 3);
- c) a versão de redação de out/99, aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária e que seria submetida oficialmente ao exame da Câmara e do Senado, caso a tramitação da PEC 175/95 não tivesse sido interrompida. Esta versão contempla o modelo ‘barquinho’ na forma oficialmente aprovada na Comissão (Anexo 4);
- d) a versão de redação de mar/00 do relator, de Emenda Aglutinativa que seria apresentada para apreciação em plenário da Câmara (Anexo 7).

#### 4.3.3 Experiência Prática Internacional - O ‘IVA dual’ do governo federal do Canadá e Provincial de Quebec

Conforme apenas noticiamos no tópico 4.2.4, a província de Quebec tem competência própria sobre o seu IVA, o *Quebec Sales Tax* – QST<sup>146</sup>, e o governo central do Canadá também tem um IVA, o *Goods and Services Tax* - GST. A depender do ponto-de-vista que se privilegie,

---

<sup>146</sup> Quebec, com ¼ da população do Canadá, é a única província de língua francesa no Canadá, sendo este um fator cultural que explica em parte a preservação de maior grau de autonomia federativa.

pode-se classificar este sistema em mais de um modo, segundo nossa tipologia de análise. Isso porque, considerado estritamente o IVA provincial de Quebec nas operações interestaduais, este arranjo poderia ser classificado na seção 4.4, que trata de IVA's com modelo de 'alíquota zero' nas transações interprovinciais (ou interestaduais no Brasil, ou intermembros na UE), porque nas transações interprovinciais de Quebec com as demais é aplicada alíquota zero, consoante o princípio de destino tanto no que se refere à tributação e cobrança quanto à alocação de receita.

Quanto ao grau de autonomia da província de Quebec, seu IVA poderia ser caracterizado como um sistema de competência concorrente com o IVA do governo federal do Canadá. Mas um aspecto relevante nos induziu a classificar o modelo dos IVA's GST/QST nesta seção, que trata de IVA's com competência compartilhada. O motivo decorre da existência de um elevado grau de coordenação / harmonização entre os dois IVA's, conforme se poderá observar, o que permite uma adequada coordenação interjurisdicional nas operações interprovinciais.

Passemos então a analisar este sistema que BIRD e GENDRON (1997) e BIRD (1999) chamam de *dual VAT* (IVA dual), como referência à tributação aplicada pela província de Quebec - QST e pelo governo federal – GST. Características do GST/QST:

- ambos são do tipo IVA-consumo; o GST foi criado em 1991 e substituiu um imposto federal cumulativo sobre vendas;
- com competência tributária separada do GST, o QST permite à província de Quebec maior autonomia federativa;
- as alíquotas dos dois IVA's são estabelecidas de modo independente pelos respectivos titulares da competência tributária, preservando a autonomia (alíquota do GST = 7% e do QST = 7,5%);
- as bases de cálculo também são separadas, embora sejam bastante semelhantes em vista de esforços de harmonização entre os Entes Políticos; o GST integra a base de cálculo do QST;
- os dois impostos têm sido arrecadados pela administração tributária da província de Quebec, que recebe do governo federal uma taxa de administração; Quebec tem interesse em bem administrar o GST pois ele integra a base de cálculo do QST; o governo federal administra e arrecada seu GST nas demais províncias canadenses;

Lembre-se que no que se refere ao QST, em sendo de competência subnacional, as transações interprovinciais se dão entre diferentes jurisdições. Como inexistente ajuste fiscal de fronteira interprovincial e Quebec adota o princípio de tributação do estado de destino

(semelhante ao regime da UE, de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’, para o caso das operações entre contribuintes), poderia se concluir à primeira vista que o modelo é vulnerável a fraudes fiscais. Ainda que o GST (federal) incida normalmente, pois para o imposto federal a operação interestadual não vem ao caso, só a alíquota federal na operação interestadual resulta em tributação de 7% (pois a do QST é zero), então a incidência fica inferior à das operações praticadas dentro da província de Quebec, sujeitas a GST de 7% mais QST de 7,5% (a carga tributária total é superior a 14,7% pois o GST integra a base de cálculo do QST). Observe-se que, do ponto-de-vista das distorções econômicas e do risco de fraudes que esta diferença pode provocar, se assemelha ao ICMS atual no Brasil, no qual as alíquotas das operações interestaduais (7% e 12% conforme a operação) regra geral são inferiores às alíquotas das operações dentro do estado, salvo a existência de benefícios fiscais, que pode resultar em alíquota efetiva inferior nas operações internas.

Segundo BIRD e GENDRON (1997) e BIRD (1999), o cruzamento de informações realizadas entre os dois IVA's permite manter a evasão sob controle. As informações do GST relativas às saídas de Quebec são utilizadas para verificar se não ocorreu operação interna simulada como se fora interprovincial. Assim, o GST federal permite fiscalizar o QST. Embora Quebec não possa monitorar vendas fora da província, fora de sua jurisdição, o processo normal de fiscalização do GST serve como base para um cruzamento de informações para assegurar que o QST não seja sonegado.

Para os autores a administração única (a coordenação entre as jurisdições) reduz os custos da administração tributária e ao mesmo tempo preserva a autonomia para estabelecer alíquotas. O IVA dual, segundo os autores, é uma boa alternativa para contornar os problemas da tributação sobre o valor agregado em contextos federativos, mesmo com outras questões remanescentes, como é o caso da necessidade de devolução de créditos acumulados em virtude da alíquota zero nas saídas de Quebec, e a questão das saídas para não contribuintes (parece que contribui para o sistema o pouco comércio que cruza as fronteiras provinciais no Canadá). Há indicação, portanto, que a experiência do GST/QST permite que o IVA provincial seja eficaz mesmo com adoção do princípio de tributação na província de destino e ausência de ajustes fiscais de fronteira, no que se refere ao QST.

ABREU (2004, p.58) analisa o IVA dual e considera que “... um fator importante, a



coletar da experiência canadense, é a existência de um elevado grau de confiança na competência dos governos integrantes do sistema, o que pode não haver em países em desenvolvimento. [Outro fator é] um sistema unificado de auditoria e um alto nível de troca de informações para fazer o sistema funcionar bem, com cada governo fixando suas alíquotas de forma autônoma, com o propósito de criar os incentivos corretos.”

Apesar destas virtudes, MCLURE (1999) faz alusão ao sistema GST/QST como sendo o de “alíquota-zero com pagamento diferido **desprotegido**” [grifo nosso]. Esclarecendo que pode não ser, necessariamente, desprotegido no caso do Canadá, mas em uma comparação ao modelo que propõe, o CVAT, ao qual refere-se como sendo o de “alíquota-zero com pagamento diferido **protegido**” [grifo nosso] e que analisamos logo depois deste tópico.

ARAUJO (1999, p.125) coloca uma outra questão:

Como adotar um esquema semelhante ao GST-QST em províncias cujas administrações tributárias não estão desenvolvidas o suficiente para contornar os problemas relativos à tributação no destino? É possível que este seja um importante fator que pese na explicação da existência de diferentes arranjos de tributação do consumo no Canadá. A disparidade regional tanto impede que se generalize a adoção de uma ‘solução centralizada’ nos moldes da Alemanha quanto uma ‘solução descentralizada’ só pode ser estabelecida em um caso específico [o de Quebec]. Assim, a tentativa de conciliar esta característica com o esforço de promover a harmonização interna tem tido conseqüências nem sempre desejáveis: além de ser requerido que, nos casos onde há sacrifício da autonomia, a mesma seja compensada por aumentos das transferências federais a título de assistência financeira, a diferença entre os regimes tributários subnacionais impõe uma série de dificuldades ao fisco e contribuintes que costumam operar em mais de um mercado.

Em seu trabalho a autora também acaba por considerar mais vantajoso do que o sistema GST/QST o modelo ‘barquinho’, que já foi analisado nesta mesma seção, e que a autora recomenda como mais adequado para o caso brasileiro.

#### 4.3.4 Experiências Teóricas Internacionais

O ‘barquinho’ suscitou uma série de debates “mundo afora”. Desde a década de 60 a UE procura um modelo adequado para tributar e cobrar no EM de origem e atribuir a receita ao EM de destino, o tal regime ‘definitivo’ que analisaremos na seção 4.5.4. No Canadá vigoram

diversos IVA's, um deles o IVA dual, para designar o IVA federal e o IVA da província de Quebec.

GUIMARÃES (2000, p.4) em artigo no qual faz uma resenha de BIRD (1999), a respeito de trabalho crítico e divisor de águas sobre a visão tradicional na atribuição de impostos, comenta que BIRD faz críticas elogiosas ao modelo do IVA compartilhado. “Esse simples sistema parece fazer o IVA subnacional factível e potencialmente atraente, especialmente em grandes países federais nos quais os estados têm importante função no dispêndio (...) e a administração tributária não pode ter o padrão de qualidade canadense. (...) **Essa nova idéia em tecnologia fiscal pode mostrar ser uma das inovações mais importantes em matéria de pensamento tributário deste século.**” [grifo nosso].

A literatura questiona a possibilidade de adoção de um IVA subnacional. A novidade reside na concordância de BIRD a um imposto sobre vendas como principal fonte arrecadadora de governos subnacionais.<sup>147</sup> Os argumentos baseiam-se: a) na necessidade de ligação entre benefícios e transferências, de modo a induzir a responsabilidade fiscal na decisão do dispêndio; b) na impossibilidade de outros fatos geradores adequados e de substancial receita própria. Após qualificar os “impostos sobre o varejo como uma aberração em uma perspectiva mundial”, por eliminação, BIRD chega ao IVA como o único imposto sobre vendas plausível de ser adotado a um baixo custo administrativo tanto para o governo quanto para o contribuinte, desde que um mecanismo adequado de tributação do valor adicionado seja encontrado e que residiria em um IVA dual<sup>148</sup>, com uma alíquota do governo central convivendo com uma outra estadual. A base para tal IVA subnacional é um bem desenhado e abrangente IVA nacional. A chave para o baixo custo administrativo é a coordenação entre as administrações fazendárias estaduais e federais.

BIRD introduz a questão do que pode ser feito quando não existe perspectiva realista de boa administração tributária em um futuro próximo, particularmente no nível subnacional. Entre outros fatores, como evitar que um consumidor final (ou comerciante não registrado) possa sonegar o IVA estadual de um determinado estado, fingindo ser comerciante registrado localizado em outro estado. O autor comenta que VARSANO (1995, 1999) e MCLURE (1999)

---

<sup>147</sup> Vimos a visão de Bird sobre a atribuição de impostos de bens e serviços no tópico 2.6.2.

<sup>148</sup> O QST, o IVA da província de Quebec, difere do modelo ‘barquinho’, pois neste último as operações interestaduais são taxadas com uma alíquota federal especial, resultante da soma do IVA federal com o que BIRD chama de CVAT (um IVA compensatório com alíquota estadual provisoriamente federalizada).

têm demonstrado que uma alternativa promissora reside em impor o que é para todos os efeitos um IVA federal suplementar.

#### 4.3.4.1 O IVA Compensável ou *Compensating Value Added Tax* - CVAT

A versão original do ‘barquinho’, por VARSANO (1995), foi analisada e modificada em alguns aspectos por MCLURE (1999), que considerou o modelo

... engenhoso e elegante para lidar com o comércio através de fronteiras, interno a uma nação ou entre um grupo de nações que pretendem criar um mercado único sem fronteiras fiscais internas, como é o caso da UE. A técnica foi primeiramente proposta por Varsano (1995) como um caminho para mudar o IVA brasileiro do princípio da origem para o princípio do destino, porém é pouco conhecida nos países de língua inglesa. Essencialmente, Varsano pretendia aplicar o que eu chamo de ‘IVA Compensatório’ (que denominarei CVAT) nas vendas para comerciantes registrados em outros estados, ao invés de simplesmente taxá-los com alíquota-zero, como nos sistemas correntemente utilizados no Quebec e (ostensivamente como uma medida de ‘transição’) pelos estados membros da União Européia. O CVAT reduz o risco de que consumidores finais e comerciantes não registrados se mascarem como comerciantes registrados localizados em outros estados, de modo a realizar compras com alíquota-zero. Embora talvez não seja necessário no Canadá e na UE, onde existe uma administração de impostos de alta qualidade, o CVAT poderia constituir-se em importante proteção de receitas, especialmente em países pouco desenvolvidos - *less-developed countries* (LDCs) e países em transição do socialismo para o capitalismo - *countries in transition from socialism* (CITs), onde a administração de impostos não está altamente desenvolvida, e que funciona de um modo que eu considero superior ao método (superficialmente similar) proposto por Keen e Smith (1996).<sup>149</sup>

Para MCLURE (1999, p.15) a liberdade para fixar as alíquotas é importante para os governos subnacionais obterem soberania fiscal, pois é ela que permite decidir pela quantidade e qualidade dos serviços públicos.

Aparenta que a maioria das propostas para um IVA compartilhado espera uma alíquota uniforme para o IVA provincial. Isto parece impor uma limitação indesejável e desnecessária sobre a autonomia fiscal das províncias. Primeiro, enquanto a importância de dar às províncias uma fonte de recursos ‘próprios’ não deveria ser subestimada, é também importante deixar as províncias escolherem suas próprias alíquotas. Segundo, embora uma ampla divergência de alíquotas provinciais seja potencialmente problemática e talvez insustentável, por causa dos incentivos para (e contra) compras através de fronteiras, não deveria ser permitido impor às províncias a camisa de força das alíquotas uniformes. Finalmente, não parece existir razão administrativa convincente para que as alíquotas das províncias devam ser uniformes.

---

<sup>149</sup> O modelo Keen e Smith denominado VIVAT é analisado no item 4.5.4.3.

No caso do CVAT, convivem três alíquotas: a federal, a estadual e a chamada CVAT, esta última opera nas transações interestaduais, nas quais a alíquota estadual é igual a zero. No caso do ‘barquinho’ existem duas alíquotas nas transações internas (a federal e a estadual) e apenas uma alíquota nas transações interestaduais, a federal adicionada da estadual.

A diferença relevante introduzida por MCLURE reside em que os estados podem estabelecer suas alíquotas próprias e que a alíquota do IVA compensável federal seja definida através de uma média. No mais, o CVAT é ideado como um complemento do IVA federal, imponível nas vendas interestaduais, suprimindo a alíquota estadual que não incide neste caso, tal qual o modelo ‘barquinho’, ou seja: os estados não aplicam seu IVA tanto nas exportações para o exterior quanto nas exportações para outros estados; estas últimas são tributadas pelo IVA federal mais o CVAT, cuja alíquota corresponde à média ponderada das alíquotas estaduais, de modo que tanto as vendas internas quanto as interestaduais ficam com uma carga tributária aproximada.

MCLURE (1999, p.16) propõe que a mesma alíquota de IVA Compensatório seja aplicada para vendas interprovinciais a consumidores finais e comerciantes não inscritos, de modo que os vendedores necessitem lidar com somente três alíquotas para determinado produto (além da alíquota zero nas exportações para o exterior), somente duas das quais seriam relevantes para qualquer venda doméstica, como em qualquer sistema envolvendo tributação por dois níveis de governo: a alíquota federal normal sobre todas as vendas, a alíquota da província local sobre vendas dentro da província, e a alíquota do IVA Compensatório sobre vendas para outras províncias. Não haveria necessidade de lidar com as alíquotas de qualquer outra província ou de se envolver com compensação de créditos tributários interprovinciais. Como com o IVA do sistema Quebec (o sistema dual baseado em alíquota-zero e pagamento diferido, sem o IVA Compensatório, analisado no tópico anterior de nº 4.3.3), o sistema proposto funcionaria melhor se não existisse um comércio muito forte entre as províncias. Mesmo assim, parece menos vulnerável que o sistema Quebec que MCLURE considera “desprotegido” se tal comércio é significativo.

Muitas considerações pareceriam ser relevantes para a escolha da alíquota do IVA Compensatório. Estabelecendo esta alíquota ao nível da alíquota provincial mais baixa deixaria algum espaço para desvio de produtos para uso de consumidores domésticos e para comerciantes não inscritos. Além disso, se esta alíquota for também aplicada a vendas a consumidores

domésticos e comerciantes não inscritos, haveria alguma discriminação contra os comerciantes locais, que estariam sujeitos a alíquotas mais elevadas. Finalmente, haveria um incentivo para usar compras pelo correio de províncias com alíquotas baixas como um substituto das compras através das fronteiras nas jurisdições com alíquotas elevadas. Estes problemas parecem ser sérios principalmente se a menor alíquota provincial estiver bem abaixo da alíquota típica. Por outro lado, fixando a alíquota como igual à alíquota provincial mais elevada preveniria o desvio de produtos para uso não tributado, mas concentraria o comércio interprovincial nas províncias com alíquotas menores, se aplicado a vendas a consumidores finais e contribuintes não inscritos. Novamente, o autor considera que este problema não aparenta ser sério, a menos que as alíquotas difiram substancialmente entre as províncias. Com vistas ao equilíbrio, uma alíquota que esteja próxima da média (ponderada) das alíquotas estaduais parece apropriada (MCLURE, 1999, p.18).

Tal qual proposto por VARSANO (1995 e 1999), as receitas originadas do CVAT sobre as vendas interestaduais a consumidores finais e comerciantes não registrados entrariam inicialmente nos cofres do governo federal, então seria necessário repartir esta receita entre os estados. Uma divisão natural seria a proporcional às receitas líquidas do IVA dos estados, provenientes de seus IVA's. Isso combinaria a simplicidade de uma única alíquota sobre todas as vendas interestaduais com uma divisão justa das receitas (MCLURE, 1999, p.6).

Em comparação à câmara de compensação, MCLURE (1999, p.8) considera o modelo Varsano simples e elegante. Exportações interestaduais têm alíquota zero para os propósitos de tributação estadual, mas estão sujeitas ao CVAT, sejam vendas a comerciantes registrados ou consumidores finais ou comerciantes não registrados. O CVAT é cobrado com alíquota única, e não é necessário aos vendedores identificar o estado de destino das vendas. O tributo estadual sobre importações interestaduais realizadas por comerciantes registrados é diferido. Aos comerciantes registrados que fazem importações interestaduais são concedidos créditos pelo CVAT, como por qualquer IVA. Para consumidores finais e comerciantes não registrados o CVAT é um tributo final. Não existe câmara de compensação, portanto não é necessário identificar os créditos tributários.

Para MCLURE (1999, p.9) esse modelo tem vantagens nítidas em relação a outros esquemas para lidar com o comércio interno entre jurisdições. Em primeiro lugar, ele implementaria a tributação baseada no destino, para alocar receita, em lugar daquela baseada na

origem. Segundo, diferentemente da proposta da Comissão da UE, permitiria que os governos subnacionais escolhessem as alíquotas. Em terceiro lugar, não exigiria uma complicada câmara de compensações de créditos tributários. Quarto, não estaria vulnerável a abusos por conta de vendas a consumidores disfarçados de comerciantes. Por último, distintamente da proposta Keen-Smith<sup>150</sup>, não haveria uma assimetria entre vendas efetuadas para contribuintes registrados e para os demais. O autor considera muito mais fácil do que no caso da assimetria Keen-Smith, tanto para a administração tributária como para os contribuintes, lidar com a assimetria entre vendas para compradores locais e compradores de outras jurisdições.

#### 4.3.4.2 O IVA Compartilhado ou *Shared Value Added Tax* - SVAT

FENOCHIETTO e PESSINO (2000) propuseram a utilização da técnica de Varsano para a Argentina, denominando o modelo de ‘IVA compartilhado’, que combinaria a alíquota-zero e o pagamento diferido com um IVA ‘compensatório’ adicional sobre as vendas interprovinciais a comerciantes inscritos. É uma proposta variante dos modelos de VARSANO (1995 e 1999) e MCLURE (1999) e foi feita para substituir o imposto cumulativo provincial argentino incidente sobre o faturamento bruto. Para que a proposta fosse politicamente viável, além de eficiente economicamente, o sistema deveria preservar um elevado grau de autonomia aos governos provinciais e principalmente neste aspecto é que difere do ‘barquinho’. Adicionalmente, os dois Entes Políticos tributantes deveriam manter a competência para determinar a base imponible, as alíquotas e as isenções, além de prever compensações para os estados que perdessem receita com o princípio de destino na alocação de receita, através de um sistema equalização (transferências intergovernamentais). A alíquota federal aplicável ao comércio interestadual seria determinada de acordo com a média ponderada entre as alíquotas estaduais e o consumo de cada jurisdição, conforme proposto também por MCLURE (1999).

---

<sup>150</sup> Ver tópico 4.5.4.4, *Viable Integrated VAT* - VIVAT

## 4.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS COM COBRANÇA NO ESTADO DE DESTINO

### 4.4.1 Introdução

Na hipótese de que o ICMS ou IVA permaneça na competência tributária exclusiva dos estados, se for possível encontrar um caminho eficaz para conciliar autonomia federativa com neutralidade fiscal, novos desdobramentos ocorrem, sendo também inúmeras as configurações que o tributo pode assumir. Neste tópico vamos analisar alternativa que atribui a competência de tributar e cobrar integralmente ao estado de destino e o produto da arrecadação lhe pertence. Tal modelo é caracterizado como “destino puro”: as exportações para outros estados são desoneradas e as importações de outros estados são tributadas; o sujeito ativo que detém a competência tributária tributa e cobra o imposto em sua própria jurisdição.

Por sua compatibilidade com o princípio jurisdicional que é adotado no comércio internacional, esta alternativa é proposta com frequência para as transações interestaduais em federações. Muitas vezes o modelo é proposto por falta de conhecimento por parte de quem o faz, não raro com pressuposto de que para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, o local de consumo dos bens e serviços, obrigatoriamente é necessário tributar e cobrar no estado de destino, tal como o princípio é operado nas transações entre diferentes países. Por vezes a proposta tem por motivação o modelo que vigora na UE e que será analisado nesta mesma seção, o qual é bastante difundido no Brasil e há indicação de que funciona satisfatoriamente.

Uma motivação relevante dos propositores reside em que com este modelo o princípio da autonomia federativa pode ser exercido com maior liberdade, como p.e., para fixar as alíquotas intra-estado. Sendo a questão da autonomia um princípio altamente relevante para este estudo, cabe verificar se o maior grau de autonomia pode ser obtido sem prejuízo significativo dos demais princípios que precisam ser alcançados, principalmente o da neutralidade econômica, sendo a harmonização tributária um instrumento para alcançá-la.

É em virtude do grau de autonomia que classificamos o modelo de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’ nesta seção denominada ‘competência tributária dos estados’, enquanto a seção seguinte é chamada de ‘competência tributária **conjunta** dos estados’. Ainda que um certo

grau de harmonização/ uniformidade seja requisito necessário em praticamente todos os IVA's atribuídos a governos subnacionais, o grau de autonomia do modelo analisado nesta seção é bastante superior. Outra diferença é que na seção seguinte os modelos têm o atributo da cobrança no estado de origem da transação.

#### 4.4.2 Modelo 'Alíquota Zero' ou 'Pagamento Diferido'

Façamos um esclarecimento conceitual inicial. A adoção de 'alíquota zero' equivale ao conceito de desoneração, não-incidência, imunidade ou isenção plena. Pressupõe a manutenção dos créditos do imposto que incidiu nas operações anteriores. Tal qual o caso de isenção plena que demonstramos matematicamente no item 2.3.2.2.2, o SA deve devolver o imposto ao SP caso ocorra acúmulo sistemático de créditos. O 'diferimento' é uma modalidade equivalente ao regime de suspensão, que desloca o pagamento do imposto para estágio posterior do circuito econômico. Nesta seção as expressões 'diferimento', 'pagamento diferido' e 'diferimento no pagamento do imposto' são utilizadas como sinônimos, pois todas portam o mesmo significado. Quando se diz 'pagamento diferido', significa que o estado/EM/província de origem não tributa as exportações e assegura os créditos das operações anteriores, e o estado/EM/província de destino não tributa de imediato as importações (por ocasião da entrada), mas sim que a incidência é diferida, ou seja, o fato gerador do imposto é deslocado para momento posterior, ou ainda, o critério temporal da hipótese de incidência ocorre em estágio subsequente do circuito comercial.

Vimos que devido à repercussão continuada na cadeia de agregação do IVA, as operações extrapolam a jurisdição territorial de um país ou estado federado e geram efeitos também em outros. Nas transações entre países o ajuste fiscal de fronteira, ainda que com relativa complexidade, permite que o princípio de tributação e cobrança no país de destino funcione e que seja a regra vigente no comércio internacional. Para MCLURE (1999) "Isto não é, ordinariamente, um problema para o comércio internacional, desde que os bens normalmente param na fronteira por outras razões, incluindo recolhimentos alfandegários e inspeções de saúde e segurança." Mas quando não existe alfândega para fazer referido ajuste, quando os controles de fronteiras são apenas de caráter administrativo para evitar sonegação, quando o mercado é integrado, como é o caso de federações e países que integram blocos regionais que aboliram



fronteiras fiscais, o princípio de tributação e cobrança no estado/EM de destino fica bastante frágil. Enfim, sem ajuste fiscal de fronteira o princípio de destino puro é uma temeridade, em que pese a possibilidade de usar a contabilidade, em lugar dos controles de fronteira, para controlar débitos e créditos, conforme procedimento utilizado na UE, em seu sistema ‘transitório’.

Temos enfatizado o princípio da neutralidade como importante para a sistemática tributária a ser adotada, para que as escolhas dos contribuintes não decorram de motivos tributários. Um maior grau de neutralidade é ainda mais desejável em contextos federativos, para evitar uma concorrência predatória entre os estados na atração de investimentos, afetando o nível de receita e provocando uma concorrência desleal e distorções nos preços relativos entre firmas que produzem produtos similares. Neste sentido, pelo menos à primeira vista, pareceria que a adoção do princípio de destino puro seria compatível com a obtenção de um maior grau de neutralidade. Ocorre que, a assimetria que o modelo de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’ provoca entre as transações dentro do estado e as interestaduais acaba por afetar a neutralidade, como iremos demonstrar.

#### Vantagens:

Começemos pelas vantagens, de fato sedutoras. O princípio de destino puro dá tratamento às operações interestaduais de modo idêntico ao que é aplicado ao comércio internacional, ou seja, as saídas para outros estados são desoneradas e as entradas de outros estados são tributadas. Cada estado não suporta créditos do imposto advindo de outros estados. Seduz pela sua automaticidade, pois o SA não tem que cobrar o imposto fora de seu território ou, na hipótese de renunciar à sua competência legislativa, confiar que o estado de origem bem cobre e fiscalize imposto cuja arrecadação não lhe pertence (modelos da seção seguinte). Tampouco requer a criação de câmara de compensação, *clearing house*, fundo de equalização, para que o dinheiro do imposto flua para os cofres do estado de destino, de consumo dos bens e serviços sujeitos ao tributo, onde é maior a concentração de cidadãos que demandam serviços públicos. Também é o mecanismo que mais preserva a autonomia do detentor da competência tributária do imposto, que deste modo pode exercer a tributação, a fiscalização e a arrecadação do tributo, os três pilares do poder em matéria tributária, com maior autonomia.

Nas transações interestaduais há um rompimento na cadeia normal do imposto, o que não é desejável para IVA's, muito menos em mercados integrados. Todavia, este aspecto porta também uma vantagem, que decorre do fato de que cada estado em particular não suporta créditos de imposto que pertence a outra jurisdição. O rompimento no efeito repercussão do imposto resulta em não transferência do débito que incidiu no estado de origem para o de destino, na forma de crédito a ser reconhecido. Esta é uma vantagem nada desprezível no Brasil, porque os estados resistem em solucionar problemas de créditos acumulados quando o contribuinte apropria créditos advindos de outros estados.

Uma grande vantagem do princípio de destino puro é que ele acaba com quase toda a 'munição' de que se vale a 'guerra fiscal'. Analisamos a 'guerra' no tópico 3.3.4 e em que pese que este tema merece um estudo à parte, não podemos omiti-lo em virtude de seu estreito vínculo com o modelo de origem restrita adotado no Brasil desde a criação do ICM, no qual uma significativa proporção do imposto é atribuída ao estado de origem da transação. Na hipótese de que o produto da arrecadação pertença integralmente ao estado de destino, de consumo dos bens e serviços, o estado de origem terá que fazer uma reflexão antes de conceder benefícios fiscais para atrair empreendimentos, quer sejam industriais, comerciais ou mesmo em outros serviços em que há incidência de ICMS. Na sistemática atual, como temos ressaltado em vários pontos deste trabalho, cada estado fica com receita decorrente do consumo dentro do estado e com uma proporção significativa do consumo que acontece em outros estados. Com 'alíquota zero' nas operações interestaduais a receita de cada estado guarda relação apenas com o consumo do estado. A concessão de benefícios fiscais pode continuar, motivada pelos efeitos multiplicadores que novos investimentos provocam na economia, pela geração de empregos, pelo consumo no próprio estado de bens e serviços beneficiados. Mas a 'guerra' não mais tem por motivação a possibilidade de auferir receita decorrente do consumo de outras jurisdições, se valendo de imposto gerado por consumidores localizados em outros estados.

O modelo de 'alíquota zero' requer um grau menor de harmonização e uniformidade, com isso permite que seja mais preservada a autonomia legislativa estadual, o que poderia ensejar a continuidade no descumprimento das normas do imposto. Mesmo com vedações para a concessão de benefícios fiscais, as normas poderiam continuar sendo descumpridas. Todavia, como ressaltamos, é a motivação para a concessão de benefícios que ficaria fortemente restringida, então o cumprimento das normas seria espontâneo. No ICMS atual, a par de uma

vasta legislação que proíbe a concessão de benefícios, a realidade econômica se impõe, há uma grande ‘vantagem’ em descumprir as normas.

Desvantagens:

Mas as desvantagens do modelo de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’ são superiores às vantagens. O risco de sonegação é potencializado. No estado de origem, devido ao estímulo para simular operações interestaduais, pois sujeitas a alíquota zero<sup>151</sup>. As atuais possibilidades de sonegação do ICMS, que já existem com a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais, ficariam potencializadas. Segundo VARSANO (1995) “Com a implementação do princípio de destino nos moldes tradicionais, ou seja, mediante aplicação de alíquota zero às exportações interestaduais, agravaria dois importantes problemas do ICMS relacionados com a tributação [nestas operações] a sonegação e a competição desigual”. Para ARAUJO (1999, p.32)

Este procedimento, ao interromper a cadeia débito-crédito, abre espaço para evasão fiscal tanto no país [ou estado] exportador quanto importador. No primeiro caso, através do chamado ‘passeio da nota fiscal’, onde uma transação voltada ao mercado interno configura-se como uma exportação dando início a uma cadeia de sonegações. No segundo caso, quando o importador é contribuinte do IVA, dado que não teria nenhum crédito a reclamar, é vantajosa a não declaração da sua dívida tributária através da emissão de notas fiscais.

O risco de aumento de sonegação é de fato a maior restrição ao modelo. Qualquer que seja a opção quanto ao titular do produto da arrecadação, é fundamental que o mecanismo operacional permita a redução do elevado nível de sonegação e de informalidade existente no Brasil. Temos enfatizado os princípios da autonomia e da neutralidade, todavia a conciliação entre ambos deve ter como pressuposto também a redução da sonegação, seja porque ela afeta seriamente a neutralidade, seja porque com sonegação quem mais tem liberdade não é o Ente Político mas sim o contribuinte sonegador.

Outra dificuldade diz respeito ao fato de que vendas a outras jurisdições podem ser feitas para contribuintes e para não contribuintes<sup>152</sup>. Mesmo no comércio internacional, usualmente

---

<sup>151</sup> A mercadoria permanece no próprio estado, acobertada por nota fiscal sem destaque do imposto pois o destinatário (fictício) é de outro estado. Na sistemática atual do ICMS há elevado nível de sonegação com combustíveis em virtude da imunidade nas operações interestaduais.

<sup>152</sup> Este aspecto é relevante a ponto de Keen (2000) ter idealizado o VIVAT como alternativa para aperfeiçoar o modelo ‘transitório’ da UE. O VIVAT será analisado no item 4.5.4.3.

concentrado em transações intermediárias, que em geral são praticadas entre contribuintes (firmas registradas), pode ocorrer transação de contribuinte para não contribuinte (do mesmo imposto) e até mesmo entre não contribuintes, do imposto<sup>153</sup>. A proporção deste tipo de transação é bem maior para o caso das operações interestaduais em países federados, como também no comércio entre países que integram blocos regionais, pois em mercados integrados a ausência de alfândega é fator que intensifica as relações comerciais, que não ficam sujeitas a cotas e controles administrativos. O crescimento do comércio eletrônico também facilita que não-contribuintes comprem fora de sua jurisdição. Aí surge um complicador para assegurar a alocação do produto da arrecadação ao estado/EM de destino. Quanto maior a proporção das importações (compras) praticadas por não-contribuintes, maior o risco de perda de receita para o estado de localização do destinatário. Conforme ARAUJO (1999, p.33) “... a existência de fronteiras fiscais entre os países contribui para atenuar as possíveis perdas de receita decorrentes de comportamentos fraudulentos e do comércio interfronteira com não contribuintes uma vez que impõe constrangimentos legais à movimentação internacional de mercadorias, e ao mesmo tempo, através dos controles alfandegários, se traduz em um importante instrumento de fiscalização.” Todavia e conforme referido, na ausência destes controles, o imposto fica muito mais exposto a fraudes fiscais.

Lembremos que uma grande virtude do IVA é a tributação plurifásica. A cada etapa do processo de produção e distribuição o método do crédito do imposto implica em que o SP pague o equivalente ao valor que agregou. Esforços devem ser sempre feitos para não renunciar a esta grande qualidade inerente à sistemática do IVA, evitando principalmente deslocar a tributação para estágios mais pulverizados do circuito econômico. Em linguagem mais simples, deslocar parcela significativa da carga tributária do imposto para o varejo é dar chance para o azar.

Ora, como acabamos de analisar, com o princípio de destino puro a cadeia do imposto é rompida por ocasião da saída para outros estados/EM's e a incidência começa tudo de novo no estado de destino, depois de encerrada a fase do diferimento. Se por um lado isto foi considerado uma vantagem no sentido de que o estado de destino não suporta crédito de imposto que foi cobrado em outro estado, por outro lado na primeira etapa de transação posterior à interestadual, no destino, deve ser recolhido o débito do imposto integralmente, sem crédito a abater. Com isso

---

<sup>153</sup> ‘Não-contribuintes’ é terminologia empregada para designar saídas destinadas a firmas que não integram o campo de incidência do imposto. Há ainda o caso de vendas diretamente a consumidores finais (pessoas físicas).

a carga tributária resultante fica elevada, há um grande estímulo à sonegação, desta feita para não registrar a (re)venda, lembrando que esta pode ocorrer em proporção significativa no estágio varejista, que é mais pulverizado e, por consequência, de mais difícil controle fiscal.

No sistema atual do ICMS os estados destinatários já têm dificuldade para cobrar a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que acrescida da margem de lucro da (re)venda (valor agregado), resulta em saldo devedor de ICMS muito superior aos créditos, estimulando o contribuinte até mesmo a renunciar ao crédito (não registrar a entrada), para então não registrar também a saída subsequente, e com isto reduzir o saldo devedor do imposto.

A cobrança pulverizada até poderia ser contornada se houvesse ajuste fiscal na fronteira e o estado de destino cobrasse o imposto por ocasião da entrada em seu território, sem conceder diferimento no pagamento. Mas este procedimento não é aceitável em mercados integrados, onde os postos fiscais de fronteira são apenas administrativos e não alfândegas. Por isso é que em mercados integrados o modelo de ‘alíquota zero’ é acompanhado do ‘diferimento no pagamento do imposto’, tal como procedem os EM’s da UE para que o IVA não incida na entrada do EM de destino, mas sim por ocasião da saída subsequente. Mesmo que não fosse para cobrar o imposto por ocasião da entrada no estado destinatário, o controle de fronteira seria necessário também para que o estado de origem confirmasse a saída física da mercadoria, vez que desonerada e, portanto, mais exposta à fraude fiscal.

Mas o problema não se restringe à maior fragilidade fiscal inerente ao modelo. Para o princípio da neutralidade, a diferença de alíquota (cheia nas operações dentro do estado, zero nas operações interestaduais) afeta os preços relativos e a escolha do comprador. Todos os problemas que analisamos no ICMS, e que identificamos terem também como causa a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais, seriam potencializados com adoção de alíquota zero. Mais ainda em um mercado integrado, o modelo induz à aquisição de bens em outros estados por parte de contribuintes registrados, em detrimento da economia local, tendo em vista que a ausência de tributo na operação interestadual propicia maior disponibilidade de capital de giro para o adquirente. Em que pese que ocorre um débito pleno por ocasião da saída subsequente, sem crédito do imposto, há uma vantagem no fluxo de caixa da empresa. A vantagem em comprar em outros estados seria muito maior para microempresas sujeitas a regime simplificado, pois o imposto para elas incide sobre o faturamento, sem direito a abatimento dos créditos do imposto

incidente nas entradas, então é muito mais vantajoso comprar onde a alíquota é menor (logicamente com pressuposto de que os preços também seriam inferiores). Também haveria deslocamento de compras para outros estados por parte de firmas não contribuintes do imposto e que, portanto, não podem utilizar os créditos. No que se refere ao ICMS, este é o caso de empresas da construção civil, setor financeiro e outros serviços não sujeitos à incidência.

Uma grande desvantagem é a mesma que foi apontada no modelo ‘barquinho’. Com ‘alíquota zero’ na operação interestadual ocorre acúmulo estrutural de crédito no estado de origem, para o caso de contribuintes que operam preponderantemente no comércio interestadual, da mesma forma que já ocorre nas exportações para o exterior. A proporção de acúmulo de crédito seria ainda maior à que ocorre na sistemática atual do ICMS e que é inerente ao modelo ‘barquinho’, criticado por este motivo. Não vamos nos estender na análise do acúmulo de crédito pois é questão que foi detalhadamente analisada no modelo ‘barquinho’ (tópico 4.3.2).

Para o ICMS e no que diz respeito ao quorum necessário para aprovação de tal sistemática, poderia até ser mais fácil, pois prescinde de EC. A alteração poderia ser feita mediante Resolução, pois o Senado tem competência constitucional prevista no art. 155, § 2º, IV e V, “a” da Constituição, para fixar, mediante resolução aprovada pela maioria absoluta de seus membros, respectivamente, as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais, e as alíquotas mínimas nas operações internas.

Proposição formal neste sentido, a mais recente e que merece destaque a partir de 1995, é o Projeto de Resolução do Senado nº 54/2000, de autoria do Senador paranaense Álvaro Dias, que justifica a combinação do princípio de destino nas operações interestaduais, com mecanismo de alíquota zero, e o estabelecimento de uma alíquota mínima nas operações dentro do estado, como instrumentos para inibir a guerra fiscal e atribuir integralmente o produto da arrecadação ao estado de destino. A íntegra do PRS encontra-se no Anexo 5.

#### 4.4.3 Modelo ‘Certificado de Crédito’

Foi idealizado por Clovis Panzarini e proposto em 1993, durante o processo de revisão constitucional, pela Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo, no âmbito do GT- 47/ Reforma Tributária da COTEPE/ICMS.

A principal característica consiste em aplicar alíquota ‘provisória’ plena nas operações destinadas a outros estados. Em um primeiro momento, portanto, trata-se de princípio de origem para tributar e cobrar. Todavia, o imposto é devolvido ao remetente quando a mercadoria transita fisicamente pela fronteira, quando então resta comprovada a operação interestadual. O objetivo é o de proteger o sistema de ‘alíquota zero’ de fraudes fiscais.

A devolução do imposto seria feita na forma de emissão eletrônica de ‘certificado de crédito’, pelo posto fiscal de fronteira do estado remetente, de modo que o contribuinte emitente da nota fiscal pudesse estornar o débito destacado na nota fiscal de saída para outro estado. Ficando, assim, ‘anulado’ o débito incidente em um primeiro momento no estado de origem, não haveria crédito a ser apropriado pelo contribuinte do estado de destino, então a aplicação de alíquota integral (plena) no estado de destino, na operação de revenda, asseguraria a aplicação do princípio de destino, com cobrança no destino.

Trata-se a rigor de modelo de ‘alíquota zero’, mas que é ‘provisoriamente’ submetido ao princípio de tributação e cobrança no estado de origem, até que seja efetivamente comprovada a saída física para outro estado. Dito de outro modo, o modelo começa como se fosse princípio de origem mas na prática acaba sendo princípio de destino. Desfaz-se o princípio de origem com a devolução integral do imposto, desde que a mercadoria transite pela fronteira e reste comprovada a sua efetiva saída para outro estado. No estágio subsequente do circuito econômico, no estado de destino, ocorre a tributação integral sem crédito do imposto, configurando o princípio de destino.

Interessante é que o modelo é ao mesmo tempo origem e destino. Para o contribuinte do estado de origem, é princípio de origem pois a tributação ocorre como se a operação fosse intra-estado. Só depois da saída física (comprovada) da mercadoria do estado é que os sistemas informatizados registram a saída, para que o contribuinte possa obter junto à administração fazendária os ‘certificados de crédito’, que permitem estornar o débito do imposto. Ao mesmo tempo e na prática o princípio é de destino para o contribuinte do estado de destino, pois ele não pode creditar-se do imposto destacado nas notas fiscais, uma vez que o mesmo foi estornado no estado de origem.

#### Vantagens e Desvantagens:

Em comparação com o modelo de ‘alíquota zero’, enseja uma minimização de fraudes fiscais, pois obriga o desinternamento físico das mercadorias para a obtenção dos ‘certificados de

crédito'. As operações interestaduais simuladas ficam desestimuladas porque a alíquota de saída é plena e o direito ao crédito requer o trânsito físico da mercadoria na fronteira. Segundo o autor, o sistema inverteria a relação fisco/ contribuinte na fronteira do estado de origem, pois o contribuinte é que teria interesse em procurar o fisco para poder obter o 'certificado de crédito', o equivalente ao atestado de saída da mercadoria.

Como desvantagem tem-se que os postos fiscais de fronteira passariam a ter praticamente um caráter alfandegário, justamente o tipo de controles que são abolidos em mercados integrados. Note-se que a visualização física da mercadoria é requisito indispensável e isto pode gerar engarrafamento nas rodovias caso não haja uma estrutura adequada. O modelo demanda continuidade e mesmo aperfeiçoamento dos controles fiscais na fronteira, inclusive interligando centros de processamento de dados origem/destino, quando a tendência é pela eliminação destes postos fiscais. Requer sistema completo de rede de informações padronizadas na fronteira tanto para legitimar os créditos quanto para assegurar a cobrança subsequente, no estado de destino. Para o estado de destino permanece o risco de fraude motivada pela ausência de crédito de imposto na entrada de outros estados, estimulando que a saída subsequente se faça desacompanhada de nota fiscal.

Assim, pode-se visualizar mais vantagens para os estados superavitários na BCI (posição mais vendedora do que compradora), que no balanço dos ganhos e perdas teriam a vantagem de um mecanismo automático de confirmação da saída efetiva para outros estados, e uma menor proporção da desvantagem inerente à tributação integral por entradas de outros estados.

O mecanismo contribui para assegurar a saída física da mercadoria no estado de origem, que inclusive trabalharia algum tempo com dinheiro que é do estado de destino, maior ou menor a depender da agilidade na certificação dos créditos, podendo afetar o capital de giro do contribuinte localizado no estado de origem, mas que por outro lado teria como vantagem uma equiparação no grau de concorrência entre os preços praticados dentro do estado e aquele das operações interestaduais.

Como a rigor e ao cabo se trata de modelo de 'alíquota zero', também haveria acúmulo de crédito no estado de origem, um problema inerente ao princípio de destino para tributar e cobrar.

Uma questão relevante é que a nota fiscal de saída do estado de origem teria o imposto destacado, mesmo este sendo estornado, conforme se explicou. Como este imposto contido na



nota fiscal não pode ser objeto de crédito no estado de destino, o valor cobrado do adquirente tem que ser inferior ao valor total da nota fiscal. Como requisito mínimo, nos ocorre que o imposto deveria ser desintegrado do valor da mercadoria, caso contrário a sistemática resulta muito complexa.

#### 4.4.4 Experiência Prática Internacional - O Modelo 'Transitório' em Vigor na União Européia

A Comunidade Econômica Européia (CEE) passou a ser denominada União Européia depois do Tratado de Maastricht<sup>154</sup>, em 1993. Chamaremos os países da UE de Estados-membros (EM's). Começou com seis EM's na década de 50; em 1973 eram 9; em 1995 eram 15 estados soberanos que optaram pela integração; em maio de 2004 passaram a ser 25 com a adesão de dez novos EM's (são 20 línguas diferentes).

A criação da comunidade teve motivação econômica, ainda que a tendência recente seja de fortalecer também o vínculo político. Em 1957 o Tratado de Roma dispôs sobre a progressiva extinção das barreiras econômicas entre os EM's, a integração das respectivas economias com vistas à formação de um mercado comum, de modo que sempre foi considerado essencial a livre movimentação de bens e mercadorias entre os EM's, mediante a criação de uma união aduaneira, com abolição das fronteiras fiscais. Em julho de 1968 foi abolida a cobrança de taxas alfandegárias entre os EM's e adotada uma tarifa comum nas transações com os países que não integravam o bloco.

Apenas em 1993 foram abolidos os ajustes fiscais de fronteira, tendo sido então introduzido o regime 'transitório' de IVA, que é analisado nesta seção. Inicialmente previsto para vigorar até 1996, o regime 'transitório' é mantido até hoje, não mais havendo data prevista para alteração, em que pese que apresenta problemas que vem sendo enfrentados com esforços de harmonização tributária. Ainda assim, vários estudos têm sido realizados preconizando modelos alternativos ao que vigora na UE e que seriam mais adequados para um mercado integrado. Algumas proposições recomendam o princípio de tributação no EM de origem, com mecanismos

---

<sup>154</sup> O Tratado da União Européia é conhecido também como Tratado de Maastricht por ter sido assinado nessa localidade holandesa. Constitui um importante marco no processo de integração, pois modificou e completou o Tratado de Paris de 1951, os Tratados de Roma de 1957 e ainda o Ato Único Europeu de 1986. Ultrapassou pela primeira vez o objetivo econômico inicial da Comunidade de constituir um mercado comum, dando-lhe uma vocação de unidade política.

alternativos para atribuir a receita ao EM de destino. KEEN e SMITH (1996) e SMITH (1997) propuseram o VIVAT, para proteger as transações intermembros de fraudes. Referidos modelos são analisados na seção seguinte deste estudo, por terem como pressuposto a tributação e a cobrança no EM de origem e atribuição de receita (integral ou parcial) ao EM de destino.

Devemos justificar a inclusão da UE neste estudo: as transações intermembros na UE se processam de forma bastante semelhante às interestaduais em federações; desperta interesse mundial os esforços de integração havidos na UE; os europeus sempre foram estudiosos do IVA (a Europa é o berço do imposto) de modo que há uma grande disponibilidade de estudos, intensificada com o Projeto de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro, por parte da UE, que também coordena o curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, na Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília.

Inicialmente vamos analisar as principais características do IVA na comunidade e a seguir o regime ‘transitório’ do IVA que vigora para as transações intermembros.

#### Harmonização Fiscal da Tributação de Bens e Serviços nos EM’s da UE:

O processo de harmonização do IVA foi lento e gradual e se fez necessário para atender ao objetivo do Tratado de Roma de livre circulação de bens. Duas fases do processo de harmonização são as principais, sendo a primeira com o advento da Sexta Diretiva do IVA sobre uma base tributável uniforme, e a segunda fase com a abolição das fronteiras fiscais.

Em um primeiro momento, em abril de 1967 foram editadas as 1ª e 2ª Diretivas. A primeira determinou que os EM’s que ainda impunham impostos cumulativos os substituíssem por imposto tipo IVA, enquanto a segunda estabelecia os conceitos fundamentais para o IVA. Todavia, aspectos importantes foram deixados a cargo da legislação de cada EM, pois ainda não havia intenção ou condições para harmonizar as bases de incidência, de modo que os esforços iniciais de harmonização foram poucos. Foi estabelecido que os IVA’s adotariam o método subtrativo indireto, de crédito de imposto. Quanto às transações entre os EM’s, o estágio de integração ainda não permitia restringir a autonomia, principalmente para a fixação de alíquotas, bem como a existência de fronteiras fiscais respaldava a opção pelo princípio de destino, tanto para tributar e cobrar os IVA’s, quanto para alocar a receita das transações intermembros ao EM de consumo dos bens e serviços. Conforme ALEXANDRE (1998, p.16) “... Abril de 1967 marca

o início de um processo, de alguma forma visionário e que ainda não terminou, ao ser unanimemente aceite, tal como se estabelece no terceiro considerando da 1ª Diretiva, que, apesar de se consagrar o princípio da tributação no destino, o objetivo último da harmonização fiscal então encetada consistia na substituição desse princípio pelo princípio da tributação no país de origem (...) em relação às trocas comerciais entre Estados-membros”.

Em um segundo momento, que só aconteceu em maio/77, foi obtido acordo e editada a Sexta Diretiva, pelo Conselho de Ministros. ALEXANDRE (1998, p.17) comenta periódico de 1982: “Se desde a assinatura do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Econômica Européia, em 1957, até à aprovação das primeiras diretivas sobre o IVA, em 1967, decorreram 10 anos, foi necessário esperar outros 10 anos para se dar um salto qualitativo em matéria de harmonização da base tributável do imposto, com a aprovação, em 1977 da 6ª Diretiva”. Ainda assim, segundo o autor, só aparentemente foi introduzida uma verdadeira harmonização nas legislações dos EM’s. Ocorre que ainda não haviam sido abolidos os ajustes fiscais de fronteira, que contribuíam para controlar as fraudes mesmo com a vigência do princípio de tributação no EM de destino, qual seja, a adoção de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’. A Sexta Diretiva teve o objetivo primordial de assegurar que a comunidade poderia ser financiada no longo prazo com recursos do próprio IVA; objetivou também assegurar a incidência do imposto sobre as mesmas transações e mesma base imponible nos diversos IVA’s da UE. Na ocasião não foi possível harmonizar as alíquotas, nem tampouco o Conselho da UE optou pela adoção do princípio de origem, implícito nas recomendações do *Neumark Report*<sup>155</sup> ainda em 1963, posto que a meta de supressão das barreiras fiscais tinha subjacente a adoção do princípio de origem, tanto no que diz respeito à tributação e cobrança, como também a alocação de receita, seria no EM de origem.

#### Modelo ‘Transitório’ nas Transações Intermembros da UE:

Mas a abolição das fronteiras fiscais na UE foi sistematicamente protelada, acontecendo apenas a partir de janeiro de 1993. A partir desta data qualquer tipo de controle de pagamento de

---

<sup>155</sup> O Comitê Neumark foi presidido por Fritz Neumark e contou com a participação do americano Carl Shoup, citado na bibliografia desta dissertação. De forma explícita, a 1ª Diretiva, em 1967 tratou a questão origem/destino, propondo que os EM’s da então Comunidade Econômica Européia - CEE adotassem o princípio da origem nas transações intermembros e o de destino nas transações com países terceiros (resto do mundo), e que a Comissão designou de princípio da origem restrito.

tributo deixou de ser feito nas fronteiras, então foi necessário dar início a novo processo de harmonização fiscal e é dito que a UE entra na segunda fase da integração econômica e fiscal. Várias medidas foram adotadas para eliminar os obstáculos que ainda existiam quanto à livre circulação de mercadorias, serviços, capitais e trabalhadores, as ditas fronteiras físicas, técnicas e fiscais. Nos interessam as fronteiras fiscais, cuja abolição passou a requerer maior harmonização dos IVA's, principalmente em relação à aproximação das bases e estrutura das alíquotas. Ocorre que nem mesmo com a supressão dos ajustes fiscais de fronteira foi obtido acordo para mudar o princípio de tributação, do EM de destino para o de origem. Novamente a resistência do Conselho<sup>156</sup> deu-se em razão de que as alíquotas não estavam suficientemente harmonizadas.

Como informa ALEXANDRE (1998), ainda em setembro de 1987 o Conselho Econômico e Financeiro do Conselho de Ministros da UE rejeitara o “Pacote Cockfield”.<sup>157</sup> Outra vez, em outubro de 1989 o mesmo Conselho rejeitou proposta da Comissão,<sup>158</sup> que preconizava a substituição do regime de tributação baseado no princípio de destino por um regime de tributação baseado no princípio da origem. Então a Comissão teve que passar a empreender esforços para construir um regime ‘transitório’ que não ficasse muito vulnerável, mesmo com a continuidade do princípio de destino puro, agora sem fronteiras fiscais para lhe dar suporte.

Então o acordo que foi possível obter em um primeiro momento quanto ao regime dos IVA's nas transações intermembros foi a adoção de um regime ‘transitório’ de tributação, que deveria vigorar apenas até o final de 1996 e que mantinha o princípio de destino, operado com a sistemática de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’. As exportações para contribuintes de outros EM's<sup>159</sup> saem com alíquota zero do EM de origem e o EM de destino concede ‘diferimento do pagamento’ do imposto<sup>160</sup>, ou seja, o imposto sobre as importações de outros

---

<sup>156</sup> O Conselho Europeu foi instituído em 1975 e reúne periodicamente chefes de Estado e de Governo (presidentes ou primeiros-ministros, conforme as respectivas constituições), além do presidente da Comissão Europeia, para decidir a respeito de questões estratégicas para a Comunidade, para aprovar a política global da UE, bem como para analisar os progressos realizados.

<sup>157</sup> Para não aumentar a sonegação com a abolição das fronteiras fiscais, propunha a adoção do princípio de tributação no país de origem, tendo como novidade que a receita não pertenceria ao EM de origem, mas que uma câmara de compensação faria reverter ao EM de consumo final as receitas do imposto, conforme analisamos na seção seguinte.

<sup>158</sup> A Comissão Europeia é uma instituição de poder supranacional, politicamente independente, que representa e defende os interesses do conjunto da UE. Apresenta propostas legislativas, políticas, programas de ação e é responsável pela aplicação das decisões do Parlamento e do Conselho.

<sup>159</sup> Assim como as exportações para outros países (países terceiros, fora da UE).

<sup>160</sup> Nas importações de países terceiros o IVA é cobrado no desembaraço aduaneiro, ou seja, não é diferido para pagamento por ocasião da saída subsequente.

EM's, diferentemente do que se aplica às importações de outros países, é diferido até o estágio de transação subsequente. Dado que nas (re)vendas subsequentes não há crédito a ser apropriado, o imposto é devido com base no valor integral das operações. Disso resulta o princípio de destino, com tributação no destino, a receita é auferida pela jurisdição onde ocorre o consumo. O procedimento contábil é o de conta-corrente fiscal periódica. Na hipótese de que ocorram créditos acumulados o contribuinte tem direito ao ressarcimento em espécie.

ARAUJO (1999, p.89) esclarece como opera na UE o princípio de destino nas transações entre contribuintes:

... a diferenciação de alíquotas não afeta suas decisões locacionais de compra posto que as exportações são plenamente desoneradas e as importações são tributadas segundo a alíquota do país importador e de acordo com as mesmas regras. Na verdade, no tocante a este aspecto, muito pouco mudou com relação ao regime anterior: a única alteração que a eliminação das fronteiras impôs foi a exigência de que as firmas exportadoras, ao reclamarem os créditos a que têm direito, informem o número de registro do IVA de seu comprador, pois apenas as vendas para outros contribuintes devem ser tributadas por uma alíquota zero.

Todavia, com a abolição das fronteiras alfandegárias, o problema das operações destinadas a não contribuintes fica agravado. Consumidores finais e pessoas jurídicas fora do campo de incidência do IVA, ou ainda beneficiadas com isenção, podem optar por comprar em EM's com alíquotas mais baixas<sup>161</sup> (pois ainda não foi obtido êxito para uma maior harmonização das alíquotas praticadas nos EM's, como antes referido). Estas ocorrências são facilitadas com o advento da moeda única a partir de 2000, que facilita o comércio intermembros. Outro fator é que a distância geográfica entre os EM's na UE é pequena, então as vendas para não contribuintes ocorrem em proporção mais elevada, p.e., do que no Canadá. De todo modo não é apenas a distância geográfica que facilita compras por não contribuintes, uma vez que na maioria dos países houve crescimento do chamado 'comércio eletrônico'. Deste modo, no que diz respeito às vendas a não contribuintes e a consumidores finais de outros EM's, a UE adotou alguns procedimentos e salvaguardas para reduzir a proporção de receita que de outro modo acabaria nos cofres do EM de origem, o país vendedor. As vendas intermembros a consumidores finais são tributadas no país de origem do bem ou serviço, mas empresas que operam com vendas à

---

<sup>161</sup> As alíquotas nas operações internas dos EM's podem variar: 'básica' ou 'padrão entre 15% a 25%; 'reduzida' de 5% a 12%; nas áreas que conseguiram regimes especiais (p.e., ilhas da Madeira e Açores) a alíquota pode ser 30% inferior (PALMA, 2005).

distância para consumidores finais (internet, correios)<sup>162</sup>, bem como com segmentos desonerados do IVA (p.e., órgãos públicos), ficam sujeitos à tributação no EM de destino quando o volume das respectivas operações excede um determinado valor, o qual pode ser reduzido até determinado limite estabelecido pelo EM de destino. Meios de transporte novos, em particular os veículos, são sujeitos a tributação no EM de registro.

Estas providências protegem em parte o regime ‘transitório’ mas certamente, no que se refere às vendas para não contribuintes, o modelo da UE de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’ sempre será mais frágil no que se refere a estas operações. Tanto isto deve ser verdade que elas sempre merecem destaque nos estudos de IVA da UE. O controle sobre estas operações, por outro lado, implica em aumento das formalidades e exigências junto aos contribuintes, o que é contraditório com os objetivos da UE de formação de um mercado cada vez mais integrado.

Como seria de se esperar, a interrupção da cadeia débito-crédito nas transações intermembros, inerente à tributação no lugar de destino, requer controles fiscais outros que substituam a função que as fronteiras fiscais exerciam. Outros instrumentos de fiscalização devem ser criados, os quais, por sua vez, agregam complexidade para os contribuintes e para o fisco. O principal sistema de liquidação, controle, estatística e troca de informações, das operações intermembros, é o *Vat Information Exchange System* - VIES, que demandou esforços de implementação e administração tributária. Com referido sistema os EM’s montaram uma rede informatizada de intercâmbio de informações. Os contribuintes dos IVA’s são identificados por um número e registrados num cadastro informatizado europeu, ao qual todos têm acesso, inclusive os contribuintes, para checar a situação cadastral de seus compradores. O montante das mercadorias e o número de identificação do adquirente devem constar de uma declaração entregue periodicamente à administração fiscal, que registra a operação no fichário informatizado europeu. Do mesmo modo, o contribuinte comprador, no EM de destino, declara os produtos adquiridos em outros EM’s. O cruzamento de ambas as informações é o instrumento de salvaguarda contra a sonegação.

Em vista da exposição do modelo de alíquota zero a fraudes fiscais, seria útil dispor-se de informações seguras a respeito dos índices de sonegação nas transações intermembros, na UE. GUIMARÃES (2004, p.18) informa que a fraude nestas transações não passa de 3%, para um

---

<sup>162</sup> As transações efetuadas através do comércio eletrônico com países terceiros são desoneradas de IVA.

fluxo comercial intermembros de mais de 400 bilhões de Euros anuais. “Estima-se que o volume de fraude é de aproximadamente 3%, apesar dos esforços permanentes para melhorar o sistema e seus mecanismos de controle. Do ponto-de-vista meramente econômico, esse percentual sinaliza a desnecessidade de aprimoramento do sistema. Em outros termos, o custo do *up-grade* é maior que o valor das fraudes. Considera-se pequena a fraude existente: 3% é insignificante, não tem relevância econômica para levar à modificação do sistema.”

A informação difere bastante da prestada por Antonio Carlos Santos, na apresentação da dissertação de mestrado de PALMA (1998, p.11), onde o autor comenta que por mais importantes que sejam, sistemas como o *Vat Information Exchange System* - VIES são insuficientes para debelar as fraudes. “... os dados de controle das operações intracomunitárias [intermembros em nossa terminologia] revelam que as situações evasivas mais freqüentes neste domínio respeitam a omissão de compras (47,1%), nomeadamente em setores de risco, como produtos alimentares de grande consumo e os meios de transporte, e as transmissões fictícias (17,1%), visando gerar créditos de imposto para obtenção de reembolsos indevidos”. Ainda que se trate de informação setorial, a discrepância entre esta e a informação anterior é muito grande, de modo que não é possível atestar a respeito do grau de eficiência do modelo ‘transitório’ de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’.

Já ABREU (2004) informa que as fraudes parecem estar aumentando na UE depois da implantação do mercado único. A diferença entre o IVA arrecadado e o seu potencial seria estimada em 70.000 milhões de Euros, 21% da receita dos EM’s em 1994, sendo que os principais tipos de fraude residiam na falta de emissão de faturas, faturas falsas, vendas não declaradas, deduções duplas, deduções sem documentação probatória, empresas de fachada, uso de números de registro errados ou fictícios e exportações fictícias.

ALEXANDRE (1998, p.21) assim expressa as contradições da Comissão quanto aos sistemas ‘transitório’ e ‘definitivo’ do IVA:

Dos defeitos e virtudes deste regime transitório, que se mantém em vigor para além do prazo inicialmente estabelecido na própria diretiva que o instituiu, mas que ninguém acreditava que fosse respeitado, já muito se disse e se escreveu, até mesmo a Comissão que, numa fase inicial a ele se referiu num relatório apresentado ao Conselho e ao Parlamento Europeu, dizendo que funcionava bem não obstante se detectarem algumas imperfeições que não punham em causa o regime, até mais recentemente, em que afirma que o regime do IVA atual é ‘inadaptado aos novos desafios econômicos’, recusando, portanto, qualquer proposta no sentido de o manter, ainda que procedendo à respectiva ‘modernização’.

Ou seja, como em 1996, quando deveria ter sido adotado o regime ‘definitivo’, os EM’s ainda não haviam obtido consenso para harmonizar as alíquotas e as estruturas dos IVA’s, então a Comissão passou a concentrar esforços para simplificar, modernizar e imprimir maior uniformidade às regras vigentes, bem como para obter cooperação administrativa. As divergências nas legislações ainda são significativas. A crescente internacionalização da economia, iniciada na década de 80 e a economia de mercado global da década de 90, que conduziram a um aprofundamento dos processos de integração econômica em todo o mundo, dificultam a gerência dos problemas do IVA, tal como se encontra atualmente estruturado. Se por um lado foram abolidas as fronteiras físicas, são mantidas as “fronteiras virtuais”, constituídas por jurisdições fiscais distintas e sistemas de tributação não adequadamente harmonizados. A legislação do IVA em vigor é complexa, os custos administrativos são elevados e as tentativas de simplificação têm aumentado a complexidade. Por isso a Comissão sempre foi convicta de que a simplificação do sistema requer mudar o “lugar de tributação” das operações, uniformizar a aplicação das normas relativas à base da tributação, bem como modernizar o sistema ALEXANDRE (1998, p.1).

ARAUJO (1999, p.92) assim conclui sua avaliação a respeito do regime ‘transitório’ de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’ na UE:

... se por um lado, o sistema de tributação vigente apresenta vantagens, como a de permitir um maior grau de liberdade para que os países membros fixem suas alíquotas e não necessitar de uma grande modificação na legislação e administração do IVA; por outro lado, não é possível avaliar se, em longo prazo, o regime transitório será sustentável sem fortes pressões exercidas pelo comércio fronteiriço com não contribuintes e pelas possibilidades de fraudes, ou, alternativamente, requerendo a imposição de severos limites à autonomia de cada membro e onerosas operações de fiscalização que nem sempre são eficazes. A menos que exista um intenso movimento de cooperação entre os países membros, acredita-se que com o passar do tempo as fragilidades do regime vigente serão exacerbadas e/ou terão que ser adotados expedientes que podem comprometer o objetivo da consolidação de um mercado cada vez mais integrado.

#### 4.4.5 Notas Conclusivas

Dos modelos já analisados, têm-se para as transações interestaduais entre contribuintes:

- No modelo de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’ (bem como na UE) = 0%;
- No ‘IVA dual’: alíquota do QST (provincial de Quebec) = 0%; alíquota do GST (governo federal) = 7%; Total = 7%;



- No 'barquinho': alíquota dos estados = 0%; alíquota da união = 30% (em um exemplo hipotético de alíquota interna dos estados de 20% e da união de 10%); Total = 30%.

A experiência na UE permitiria manter a competência tributária do ICMS exclusivamente com os estados, mas o modelo de alíquota zero com pagamento diferido não é adequado para o Brasil pelas mesmas razões que temos explicitado. A UE eliminou as fronteiras entre os EM's, mas não conseguiu mudar a sistemática do IVA. Como muitos esforços passaram a ser feitos para melhorar o sistema vigente de alíquota zero com pagamento diferido, deslocando os controles das fronteiras físicas (alfandegárias) para o controle da contabilidade das empresas, elevados investimentos em melhoria da administração tributária foram feitos, e cada vez fica mais difícil renunciar a eles em troca de um dito regime 'definitivo' e porque não dizer, desconhecido.

Consideramos que o modelo de 'alíquota zero' ou 'diferimento do pagamento' não é adequado para o Brasil, por mais que tenhamos a aprender com a experiência da UE, que indica ser satisfatória mesmo com um modelo tão vulnerável. De fato, instiga os tributaristas brasileiros que o 'diferimento do pagamento do imposto' no modelo vigente na UE desde 1993, quando foram abolidos os ajustes fiscais de fronteiras, esteja funcionando a contento (há quem discorde a esse respeito). Mas é altamente temerário que este modelo seja adotado no Brasil. Não apenas a presença de uma cultura diferente, mas principalmente o investimento em administração tributária, mediante o cruzamento de informações, dá notícias de que na UE enseja manter a sonegação sob controle. Todavia, ainda que um bom sistema de informações permita minimizar as desvantagens do modelo de 'alíquota zero' permanecem as desvantagens econômicas apontadas, que afetam a neutralidade tributária.

Concluimos que na UE não é o sistema em si que contribui para que resultados satisfatórios sejam obtidos no sentido de manter a sonegação sob controle, mas sim uma experiência de boa administração tributária, com o emprego de sistemas de informações eficazes, para impedir/ reduzir a fraude nas transações interjurisdicionais.

No caso do ICMS também tem havido esforços significativos para melhorar a administração tributária. Todavia, no Brasil, consideramos que uma boa administração tributária não é suficiente para proteger o ICMS da sonegação, particularmente para o caso das operações interestaduais, que é o objeto de nossa preocupação. É necessário que o modelo, a sistemática para as operações interestaduais, seja mais compatível com a tributação aplicada às operações

intra-estados. A ausência de ajustes fiscais de fronteira (o controle da movimentação de mercadorias entre as jurisdições estaduais são meramente administrativas) é motivo bastante forte para descartar o modelo de ‘alíquota zero’, ainda que os estados disponham do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais Com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, uma espécie *Vat Information Exchange System* - VIES, já implementado pelos estados e que ainda está em fase de aperfeiçoamento.

## 4.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONJUNTA DOS ESTADOS COM COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM

### 4.5.1 Introdução e Esclarecimentos Iniciais

Retomemos alguns conceitos e premissas, levando em conta que neste capítulo estamos tratando de coordenação interjurisdicional em contextos federativos. Dissemos que é desejável que o produto da arrecadação seja alocado (de forma integral ou em maior proporção) ao estado de destino, ou seja, que nas transações interestaduais e no que se refere a impostos sobre bens e serviços, seja adotado o mesmo princípio que rege as trocas internacionais, tanto do ponto-de-vista da eficiência e competitividade da economia como também da aderência com o local em que os serviços públicos são demandados.

Assim, o melhor seria que também a tributação e a cobrança fossem feitos pelo próprio poder político que presta os serviços públicos, regra geral o estado de destino, como nas relações internacionais, para as quais vigora o princípio de destino puro (tributação, cobrança e alocação de receita ao país de destino). Mas lembre-se, estamos buscando uma alternativa para as relações comerciais interestaduais, nas quais não há restrições legais à movimentação de mercadorias no mercado interno, as ditas barreiras alfandegárias ou fronteiras fiscais.

Na ausência de ajustes fiscais de fronteira, vimos que se o imposto for de competência do poder central não há que se falar em coordenação jurisdicional entre os estados, em contrapartida também não há que se falar em autonomia. No caso do Brasil, onde o federalismo está fortemente arraigado à tributação dos bens e serviços, há quem diga que sequer há que se falar em federação.

Vimos que o modelo ‘barquinho’ é um importante aliado na coordenação interjurisdicional em federações, para passar para o outro lado da fronteira o imposto, prescindindo de fronteiras físicas, mas que os principais problemas do ‘barquinho’ residem no aumento do acúmulo de crédito (inerente ao modelo) e na redução da autonomia estadual, pois é necessário compartilhar a base tributária do imposto com a união.

Então analisamos o modelo de ‘alíquota zero’ com ‘pagamento diferido’, que é proposto com frequência no Brasil e que vigora nas trocas entre os EM’s da UE, o tal regime ‘transitório’ que a rigor está mais para ‘definitivo’. Ficou claro que o princípio de destino puro é o que mais preserva a autonomia dos estados, restringe a guerra fiscal (o que é uma grande virtude levando em conta que é um modelo com elevado grau de autonomia estadual), mas que tem vários problemas, o principal deles o elevado aumento da exposição a fraudes, porque não consegue ser eficiente quando inexistem barreiras físicas interestaduais. Da ótica da neutralidade o modelo afeta os preços relativos e todos os problemas descritos no capítulo 3, dedicado ao ICMS, são potencializados.

Levando em conta os princípios subjacentes ao objeto desta dissertação, que reside também em procurar conciliar autonomia federativa e neutralidade fiscal no ICMS ou IVA, concluímos provisoriamente que se pesquisaria mais, analisando outros modelos alternativos para as transações interestaduais. Retomemos nosso objetivo, com uma terminologia um pouco diferente da que consta na introdução: em qual modelo, levando em conta a história do federalismo brasileiro, seria possível obter o maior grau possível de neutralidade (equidade horizontal entre os estados e coordenação/ harmonização na tributação), bem como o maior grau possível de autonomia tributária? Neste capítulo, vamos analisar uma série de alternativas em que o imposto é cobrado no estado de origem, ainda que o produto da arrecadação não pertença ao estado de origem, de modo a verificar se algum deles atende a nossos propósitos.

Lembre-se que analisamos no tópico 2.5.2 que em mercados integrados, do ponto-de-vista da neutralidade econômica, da simplificação para o contribuinte, o princípio de tributação e cobrança na origem é o mais indicado. Isso não significa que a receita deva pertencer ao estado de origem (embora uma parcela o possa), por mais que uma razão. Uma delas é que a cobrança na origem concentra a arrecadação, muito mais ainda quando as disparidades estaduais são acentuadas. Outra é que se a receita pertencer ao estado de origem é extremamente difícil evitar a

guerra fiscal, pois a realidade econômica se imporá à norma legal, ou seja, por mais que a legislação proíba a guerra fiscal, ninguém a cumpre. Nas palavras de ARAUJO (1999, p.31)

... se às unidades subnacionais é atribuída competência para instituir seus próprios impostos, e se os mesmos são cobrados segundo o princípio da origem com uma certa liberdade para variar as alíquotas, existe a possibilidade de que tais unidades pratiquem entre si uma verdadeira 'guerra fiscal' visando atrair para seu território investimentos produtivos. Nesse sentido, a adoção do princípio do destino nas transações interestaduais [lembramos, para alocar receita] torna-se um imperativo quando se tem por meta minimizar os impactos distorcivos provocados por um dado padrão de tributação.

Então é melhor tributar e cobrar na origem para obter neutralidade e eficiência econômica, mas é necessário encontrar mecanismos para atribuir a receita ao destino para não acirrar a guerra fiscal, bem como para imprimir maior aderência com o local onde os serviços públicos são demandados. Então que surge a questão de que mecanismo adotar, e de como fica a autonomia estadual, restringida com a atribuição de importantes tarefas (tributação e cobrança) ao estado de origem e uma das razões pelas quais nomeamos este capítulo de competência tributária **conjunta** dos estados.

Deste modo, nesta seção, são analisados modelos com as seguintes principais características: a primeira delas é que o ICMS ou IVA é de competência tributária conjunta dos estados, um imposto tipicamente nacional, com alíquotas uniformes a nível nacional, então requer harmonização tributária, legislado e regulado **conjuntamente** pelos estados; na coordenação jurisdicional interestadual vigora o princípio de cobrança no estado de origem, com atribuição do produto da arrecadação ao estado de destino, sendo que, neste último aspecto, a alocação de receita ao estado de destino pode ser integral ou parcial, dependendo do modelo e do contexto de cada proposição em particular.

Quanto à competência tributária (sujeito ativo), bem como quanto à alocação de receita ao estado de destino, os modelos comportam várias modalidades, mas é necessário, por ora, fazer uma primeira distinção, que separamos em duas principais e que correspondem à separação desta seção em dois tópicos:

a) na primeira forma o SA da obrigação tributária é o estado de origem, ou seja, este é que detém a competência para tributar e cobrar o imposto que de fato pertence ao estado de destino. Como teremos oportunidade de detalhar, tratam-se de mecanismos que requerem

câmara de compensação, *clearing house*, fundos ou coeficientes de participação, para alocar a receita ao estado de destino, seja integralmente (princípio de destino integral para alocar receita), seja parcialmente;

b) na segunda forma, o SA da obrigação tributária é o estado de destino, que detém a competência para tributar e cobrar o imposto que lhe pertence, mas os estados, conjuntamente, elegem como critério espacial da hipótese de incidência tributária, o lugar e momento da ocorrência do fato gerador, o estado de origem. Tratam-se de mecanismos que atribuem ao contribuinte localizado no estado de origem a obrigação tributária de recolher o imposto para o estado de destino.

A diferença não é trivial. Na primeira forma os estados têm que se entender para que o dinheiro recolhido para os cofres públicos do estado de origem flua para os cofres do estado de destino. Na segunda forma esta tarefa é atribuída ao contribuinte, algo como: na impossibilidade de 27 estados se entenderem, o imposto não pode ser simplificado tanto quanto o princípio de tributação e cobrança no estado de origem permitiriam, de modo que a tarefa de repartir os dinheiros é atribuída ao contribuinte, então alguma complexidade tributária persiste, pois o contribuinte localizado no estado de origem estará submetido a mais do que um sujeito ativo (o estado de origem e tantos estados de destino quantos praticar operação interestadual).

Estas questões serão retomadas, mas algumas considerações iniciais eram necessárias para esclarecer como esta seção está estruturada. Como nas demais seções deste capítulo, iniciamos analisando as proposições feitas no contexto do processo de discussão da reforma tributária no Brasil pós 1995 e em seguida analisamos proposições havidas para o caso da UE, porque foi na esteira destas discussões que propostas semelhantes foram formuladas para o caso brasileiro.

#### 4.5.2. Sujeição Ativa e Cobrança no Estado de Origem, Atribuição de Receita (total ou parcial) ao Estado de Destino

Este tópico analisa os modelos em que o SA é o estado de origem, o imposto é cobrado pelo estado de origem, e a receita é alocada (integral ou parcialmente) ao estado de destino. Pensamos estar expressando adequadamente os principais atributos da hipótese de incidência tributária, de modo a evitar equívoco quanto às interpretações aos princípios de origem e de

destino, porque tais princípios não precisam ser, necessariamente, tipos puros. Temos esclarecido isto ao longo do estudo e a partir desta seção os modelos ficam ainda mais híbridos.

Neste tema é necessário esclarecer o que está sendo tratado: é princípio de origem ou de destino da perspectiva do sujeito ativo? (o poder político que detém a competência tributária do imposto); é para definir o critério espacial da hipótese de incidência? (local onde ocorre o fato gerador e o imposto é cobrado); ou é para alocar receita entre os Entes Políticos? (titular do produto da arrecadação).

#### 4.5.2.1. Modelo ‘Fundão’

##### Introdução:

O surgimento das primeiras propostas para modelo do tipo ‘fundão’, no que se refere ao período posterior a 1995, ocorreu nos primeiros meses de 1999, quando o relator da PEC 175/95, deputado Mussa Demes, acolheu emendas para então refazer mais uma vez o relatório da PEC, em vista da proposição da PP2 por parte do executivo federal, como já comentamos em outros pontos deste trabalho. Duas propostas para o ICMS com as características do ‘fundão’ foram subscritas no Congresso Nacional em abr/99: a PEC da Federação Nacional do Fisco Estadual - FENAFISCO (subscrita pelo deputado Eduardo Campos) e a PEC dos técnicos da Secretaria de Estado de Fazenda de Goiás (subscrita pela deputada Lúcia Vânia).

Estas PEC’s foram discutidas na COTEPE/ICMS, pelos técnicos do GT-47/Reforma Tributária, que procuravam uma alternativa para o modelo de ICMS da PEC 175/95, em contraposição aos modelos da PP2 e do ‘barquinho’, para os quais também haviam sido subscritas EC no Congresso, na mesma data. O modelo do ‘fundão’ foi então discutido, aperfeiçoado e complementado com outros aspectos relativos à reforma do ICMS. O ‘fundão’ representava uma alternativa principalmente ao modelo ‘barquinho’, contido na redação da PEC 175/95 e sistematicamente mantido pelo relator Mussa Demes nas várias versões de relatórios que produziu. A redação proposta pelo GT-47 da COTEPE/ICMS para o ‘fundão’ encontra-se no Anexo 6.

O ‘fundão’ foi originalmente produzido pelos técnicos da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás, inclusive quanto à forma para apurar o consumo dos estados, a partir das informações

do próprio ICMS. A fórmula foi então aperfeiçoada e calculada pelo Subgrupo de Quantificação do GT-47/Reforma Tributária, com alguns resultados resumidos que constam na tabela 14, que já foi apresentada no item 4.3.2.6.

O modelo ‘fundão’ teve a utilidade de demonstrar que os estados tinham condições de apresentar alternativas ao modelo ‘barquinho’, insistentemente mantido nos diversos relatórios Mussa Demes, mas rejeitado pelo Ministério da Fazenda e pelas secretarias de fazenda dos estados. Adicionalmente, oportunizou o exercício da então denominada ‘equação consumo’, por parte do referido GT-47 da COTEPE/ICMS. O cálculo foi feito com as informações disponibilizadas pelos próprios estados, as quais haviam sido prestadas pelos próprios contribuintes. A metodologia da ‘equação consumo’ poderá ser útil caso venha a ser novamente discutida adoção de modelo com tributação e cobrança no estado de origem e repartição do produto da arrecadação entre os estados mediante critérios que utilizem agregados macroeconômicos, como o consumo dos estados. Veja-se no item 4.5.4.3, adiante, que modelo semelhante foi proposto em 1996 pela Comissão da UE, no contexto do denominado regime ‘definitivo’ para a comunidade.

#### Mecanismo do Fundão:

Lembre-se que o que estava em discussão na ocasião em que surgiu o ‘fundão’ era a PP2, que atribuía integralmente à união a competência legislativa do Novo ICMS, mediante pressuposto de ineficiência na atribuição de IVA’s à competência tributária subnacional. Quanto à redação da PEC 175/95, e que seria objeto de nova alteração, continha o modelo do ‘barquinho’. Diante destas circunstâncias, os técnicos dos estados propuseram um modelo em que o imposto de fato assumia todas as características de um imposto nacional, tanto em relação à legislação e uniformidade de alíquotas, quanto na ausência da problemática das operações interestaduais, posto que todo o recolhimento seria feito no estado de origem, que todavia não seria o titular da receita, a qual seria remetida a um fundo, o ‘fundão’. Fazemos notar que tanto o imposto incidente nas operações internas do estado, quanto o incidente nas operações interestaduais seriam recolhidos pelo contribuinte ao estado de origem, sendo que este último é que então remeteria a receita ao fundo, para que então fosse repartido consoante o consumo de

cada estado. O nome ‘fundão’ é porque também a receita das operações dentro do estado transitaria pelo fundo.

O fundo seria administrado pelos estados, para distribuir a arrecadação nacional consoante o consumo verificado em cada um. O contribuinte continuaria apurando o imposto normalmente pelo sistema de débitos e créditos, recolhendo o saldo devedor no estado de sua localização, um atributo importante para a simplificação tributária. O dispositivo constitucional previa que uma parcela da arrecadação já poderia ficar nos cofres do estado de origem, a título de antecipação, sem necessidade de transitar pelo fundo para depois retornar ao estado.

#### Características do Imposto com o Fundão:

- a) ICMS assume característica de imposto nacional, como se fosse de competência federal, uniforme em todo o território nacional;
- b) instituído conjuntamente pelos estados, mediante lei do Senado Federal;
- c) regulamento e processo administrativo tributário único em todos os estados, dispondo sobre a administração, arrecadação e fiscalização;
- d) criação de Conselho Nacional Executivo, integrado por representantes de todos os estados e um Órgão novo, em substituição ao CONFAZ, para imprimir uniformidade;
- e) poder legislativo estadual com faculdade apenas para iniciar o processo legislativo;
- f) previsão em LC de sanções por descumprimento ao regulamento único por parte dos estados, como medida para assegurar a uniformidade nacional do imposto;
- g) imposto de caráter absolutamente arrecadatório e neutro, veda qualquer medida que implique renúncia fiscal, ainda que não impeça criação de fundo de investimento mantido com recurso orçamentário;
- h) alíquotas nacionalmente uniformes e sem distinção entre operações ou prestações internas, interestaduais e de importação, mantida a faculdade da seletividade;
- i) distribuído para o estado de consumo das mercadorias ou prestação do serviço.

#### Vantagens:

Em um ICMS ou IVA com característica de imposto nacional a maioria dos problemas que temos apontado podem ser superados. É retirado o alimento da ‘guerra fiscal’ pois embora o



imposto seja tributado e cobrado no estado de origem o dinheiro não lhe pertence, qualquer ‘guerra’ tem como ‘munição’ apenas dinheiro proporcional ao consumo dos bens e serviços dentro do próprio estado. Não há afetação ao princípio da neutralidade pois o imposto é harmonizado, uniforme, as alíquotas são iguais, quer sejam as transações praticadas dentro do estado, quer sejam interestaduais, então pode ser obtida eficiência microeconômica nas firmas, pois seus critérios de escolha locacional, tanto para produzir e distribuir, quanto para comprar não são afetadas pelo imposto, não ocorre o efeito substituição por causa do imposto. O mercado funciona de modo integrado, compatível com a ausência de ajustes fiscais de fronteira. Há uma simplificação tributária para o contribuinte, que não precisa conhecer a legislação de 27 estados diferentes nem ser o responsável pela repartição de receita entre o estado de origem e o estado de destino, como na sistemática atual do ICMS, o modelo de origem restrita.

#### Desvantagens:

O modelo requer enorme confiança, empenho e solidariedade entre os estados. O tripé tributação (legislação) arrecadação e fiscalização têm que ser executado conjuntamente pelos estados. Em decorrência, também os sistemas de cadastro, lançamento, cobrança, inscrição em dívida ativa, julgamento de contencioso, etc. enfim, as obrigações principal e acessória assumem caráter nacional, têm que ser feitas em conjunto, tanto no que se refere às operações internas quanto às interestaduais.

Em decorrência, fica bastante reduzida a autonomia federativa, seja legislativa, seja para definição de alíquotas internas, ainda que estas restrições sejam inerentes a todos os modelos com tributação e cobrança no estado de origem, diferindo apenas quanto ao grau de restrição à autonomia. O Congresso Nacional fica com a maior parte das atribuições legislativas, em contrapartida a um esvaziamento das assembleias legislativas estaduais.

Como a parcela de arrecadação pertencente a cada estado é resultante destes esforços conjuntos, uma administração tributária ineficiente por parte de algum estado prejudica todo o conjunto dos estados.

No sistema atual do ICMS há uma grande complexidade, decorrente de vários fatores analisados ao longo do estudo, e que podemos sintetizar com a falta de harmonização, entre elas a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais. Com o ‘fundão’ o imposto teria a

vantagem de ser significativamente simplificado para o contribuinte, mas teria a desvantagem de deslocar a complexidade para os 27 estados, para que a repartição do produto da arrecadação chegasse a bom termo.

### Epílogo:

Ao ser submetido à apreciação dos senhores secretários de fazenda dos estados o ‘fundão’ não foi aprovado, sendo o principal argumento a restrição à autonomia de cada estado em particular. A maior resistência foi expressa pelo estado de São Paulo, que não cogitava em remeter ao ‘fundão’ todo o ICMS, ou seja, não apenas aquele arrecadado nas operações interestaduais, mas também o advindo das operações dentro do estado. Os secretários de fazenda dos estados até estavam cientes e porque não dizer, conformados, em restringir em parte a autonomia dos estados para melhorar a qualidade do ICMS e para contrapor-se aos modelos da PP2 e do ‘barquinho’, mas consideravam que o objetivo poderia ser alcançado com um modelo em que apenas a arrecadação das operações interestaduais transitasse por um fundo. Com isto o GT-47 da COTEPE/ICMS idealizou o ‘fundinho’, analisado no tópico seguinte. Foi nesta mesma época e circunstância, conforme será analisado no tópico 4.5.3.2, que BARATTO e CÓRDOVA (1999, s/p.), propuseram o modelo ‘travessia’, estudo no qual consta também a avaliação dos autores a respeito das dificuldades para adotar o ‘fundão’ no Brasil:

- ... para o futuro é muito mais simples (para os contribuintes e para os estados) a adoção de um modelo nos moldes sugeridos pelo GT- 47/ Reforma Tributária, de um IVA com base ampla, competência conjunta dos estados, com a titularidade da receita atribuída ao Estado de destino, cobrado na origem, com receita centralizada em um Fundo, com repartição proporcional ao consumo de cada Estado, cuja medida será baseada em documentos de natureza fiscal;
- (...) reconhece-se que não dá para ficar como está, mas que também não se dispõe de elementos seguros para adoção do modelo sugerido pelo GT. Tais requisitos dizem respeito a estatísticas confiáveis para medir o consumo de cada estado, de modo a que não se procure acabar com a guerra fiscal para iniciar uma guerra de números; é necessário idealizar mecanismos para auditar os documentos fiscais que vão basear os coeficientes de repartição;
- numa visão de futuro, é necessário que os Estados se despojem mais de suas desconfianças, detenham um cadastro único, um sistema de informações integrado, uma base estatística de informações econômico-fiscais confiável, etc., para que o Sistema Tributário Nacional possa ser cada vez mais simplificado para os contribuintes;
- considera-se que o país ainda não dispõe de maturidade, confiança, solidariedade, cultura, base de dados, etc., que permitam o salto de qualidade proposto pelo GT, sem passar antes por um período intermediário entre a sistemática atual e a alternativa mais moderna.

#### 4.5.2.2 Modelo ‘Fundinho’

A última versão de redação para a PEC 175/95 é de 02/03/2000, na forma de Emenda Aglutinativa, redigida pelo relator deputado Mussa Demes, resultante dos trabalhos da então chamada Comissão Tripartite, composta por representantes da Comissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, secretários de fazenda dos estados, e executivo federal. Como a PEC oficial que seria apresentada em Plenário era a que havia sido aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária, em out/99, apenas em Plenário da Câmara referida Emenda Aglutinativa poderia ser apresentada e apreciada, o que não chegou a acontecer.

Referida versão para a PEC 175/95 contemplava três alternativas para a sistemática de tributação das operações interestaduais, a coordenação interjurisdicional do imposto. A primeira delas, o modelo ‘barquinho’, analisado no item 4.3.2. A segunda alternativa residia no que foi denominado de ‘fundinho’, diminutivo que visou distinguir do modelo do ‘fundão’, pois no ‘fundinho’ apenas a arrecadação decorrente das operações interestaduais transitaria por um fundo, que então alocaria o produto da arrecadação ao estado de destino. Como a redação da PEC prescrevia que os montantes a serem entregues não integrariam as disponibilidades de caixa do estado responsável pela entrega, pode-se pressupor que o contribuinte recolheria duas obrigações tributárias ao estado de origem, uma relativa às operações internas (nas quais seriam neutralizados os créditos do imposto) e outra relativa aos débitos por operações destinadas a outros estados. A arrecadação decorrente desta segunda obrigação tributária constituiria os recursos do ‘fundinho’, que então seria partilhado entre os estados segundo o imposto resultante da destinação dos bens e serviços.

Com isto não haveria rompimento na cadeia normal dos débitos-créditos do imposto, o estado de origem suportaria todos os créditos das operações anteriores e seria compensado através do ‘fundinho’. As possibilidades operacionais são várias e não é possível discernir pelo conteúdo da Emenda Aglutinativa, que remetia a regulamentação à LC.

A LC também poderia estabelecer outros procedimentos para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, ou seja, uma terceira modalidade, que se supõe poderia contemplar mecanismos que requerem ‘encontro de contas’ entre estados.

Quer fosse uma ou outra forma de ‘fundinho’, a operacionalização do repasse para o estado de destino requeria dispor de informações a respeito do fluxo interestadual de comércio, aspectos que não podem ser visualizados na redação da PEC, que também definiria a sistemática para as operações interestaduais, se ‘barquinho’ ou ‘fundinho’.

Enfim, como a PEC 175/95 não foi aprovada o ‘fundinho’ não recebeu contornos mais precisos quanto ao seu mecanismo operacional. Como dissemos, a versão de Emenda Aglutinativa previa três mecanismos alternativos que teriam que ser ‘desempatados’ pela LC: o barquinho, o fundinho 1 (em que os recursos das operações interestaduais transitariam por fundo) e o fundinho 2 (em que a LC poderia estabelecer outros procedimentos, provavelmente do tipo ‘encontro de contas’). Como algumas destas modalidades que comportam solução do tipo ‘encontro de contas’ serão analisadas nos modelos alternativos que se seguem, não vamos esgotar o assunto neste tópico.

Tanto o ‘fundão’ quanto o ‘fundinho’ comportavam diferentes dosagens em relação à proporção de receita pertencente ao estado de origem e ao estado de destino, aliás, uma característica flexível e inerente aos modelos em que a receita transita por um fundo. No caso específico do ‘fundinho’, para que o estado de origem bem executasse as tarefas de cobrança e fiscalização de dinheiro que não lhe pertencia, a redação da PEC previa uma participação do estado de origem com a finalidade de custear a fiscalização do imposto. Isto motivaria o empenho do estado de origem a bem arrecadar, fiscalizar e cobrar, como também a arcar com os custos de tais atribuições<sup>163</sup>. Em contrapartida, evitava que o estado de destino tivesse que fiscalizar, julgar e executar o imposto de contribuintes localizados em outros estados, o que além de complexo e menos eficiente, é muito mais caro.

Algum tipo de acesso ou controle por parte do estado de destino junto ao estado de origem teria que existir, para checar as informações prestadas pelos contribuintes e relativas ao comércio interestadual, de modo que fosse possível verificar a consistência dos repasses pelo fundo. Em princípio, o mecanismo se assemelhava a uma câmara de compensação<sup>164</sup> mas a idéia é que prescindisse do processamento de todas as notas fiscais do comércio interestadual, que a propósito, são escrituradas pelo contribuinte nos livros fiscais. De uma forma ou de outra haveria

---

<sup>163</sup> Lembrando que mesmo que o custo fiscal fosse partilhado, o estado de origem já tem esta atribuição na sistemática atual do ICMS.

<sup>164</sup> No tópico 4.5.4 é dedicado à análise da sistemática da ‘câmara de compensação’.

necessidade de um rigoroso sistema de coleta, processamento e permuta de informações das operações interestaduais, para identificar corretamente os saldos líquidos das transações interestaduais, um verdadeiro ‘encontro de contas’ dos valores cobrados na origem, mas pertencentes em maior proporção ao estado de destino, conforme a LC viesse a estabelecer.

Esta era e ainda é de fato uma restrição. Por um lado porque inexistem estatísticas confiáveis a respeito do fluxo interestadual de comércio, apesar das elevadas cifras envolvidas, por outro lado porque o ‘encontro de contas’ nunca fecha, ou seja, o que o estado de destino informa que adquiriu não coincide com o que o estado de origem informa que remeteu. Então é preciso que a qualidade no sistema de informações minimize estas diferenças, bem como é necessário arbitrar qual informação deve prevalecer, se a do estado de origem ou a do estado de destino. Dito de outro modo, o modelo requeria estabelecer a quem competiria arbitrar as discrepâncias de resultados origem/ destino nas estatísticas do fluxo interestadual de comércio. Exigiria confiança entre os estados e empenho na fiscalização e cobrança das operações interestaduais, bem como controles também por parte dos estados de destino sobre as informações, o que poderia ser feito através do processamento das entradas, de modo a que os resultados pudessem ser confrontados e consistidos com as informações de saídas do estado de origem.

O modelo poderia ser respaldado em aperfeiçoamento do sistema de informações anuais das transações interestaduais, que já são prestadas pelos contribuintes do ICMS através da Guia de Informação das Operações Interestaduais - GI, base de dados anual que permite a apuração e consolidação da BCI, identificando a procedência e o destino das operações. Nos últimos anos houve aperfeiçoamento constante do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais Com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA, que também poderia dar suporte ao ‘encontro de contas’, onde cada estado poderia saber quanto devia e quanto teria a receber do ‘fundinho’.

Logicamente estes aspectos não estão contidos da Emenda Aglutinativa da PEC 175/95. Como dissemos, seriam discutidos por ocasião da regulamentação do imposto, tanto na LC como em outros atos normativos, que inclusive poderiam contemplar outras formas para alocar a receita ao estado de destinação dos bens e serviços.

### Emenda Aglutinativa à PEC 175/95 – Outros Aspectos da Reforma Tributária:

A redação da reforma que contemplou o modelo fundão, analisado no tópico anterior e constante no Anexo 6, não chegou a ser incorporada em nenhuma das versões oficiais para a PEC 175/95 redigidas pelo relator Mussa Demes, de modo que os demais aspectos relativos ao Novo ICMS ou IVA eram até mais rígidos do que a redação da Emenda Aglutinativa, que continha o ‘fundinho’, constante no Anexo 7. Esta última, ainda que também previsse uma legislação nacional uniforme, era muito mais flexível do que o ‘fundão’ em vários aspectos, como o relativo às alíquotas internas e de importação, também uniformes a nível nacional por mercadoria ou serviço, mas que poderiam variar em até 20%, de acordo com lei estadual, aspecto já comentado no modelo ‘barquinho’.

A versão de redação que contempla o ‘fundinho’ é também bem mais extensa do que a versão do ‘fundão’, tendo em vista que a Emenda Aglutinativa incorporava na redação todo o processo de discussão da reforma tributária, havido durante o ano de 1999 e início de 2000, em versão de redação até mesmo posterior à que havia sido aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, a qual contemplava apenas o modelo ‘barquinho’. Também em comparação com esta última versão, a Emenda Aglutinativa substituiu o ICMS compartilhado entre a união e os estados por dois ICMS’s: a) um de competência federal, instituído e regulamentado pela união e não incidente sobre operações com energia elétrica, petróleo e seus derivados, combustíveis e minerais e sobre prestações de serviços de telecomunicações, bases contributivas estas que seriam tributadas apenas pelo ICMS dos estados, pois na versão de Emenda Aglutinativa não mais consta o ICA, que integrava a versão da PEC 175/95 aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara e que analisamos no tópico 4.3.2; b) outro ICMS de competência estadual, com princípios e conformação definidos em LC, instituído por Leis Estaduais e com regulamento e normatização nacionais únicos, emitidos pelo CONFAZ ou outro Órgão que o substituísse.

Isto porque no processo de discussão da Comissão Tripartite o ICA foi rejeitado pelos estados, de modo que o ICMS estadual continuaria sendo o único imposto a incidir sobre as transações de tais nobres bases contributivas, enquanto que o imposto federal incidiria sobre os demais produtos.<sup>165</sup>

---

<sup>165</sup> Conforme já comentamos, com a edição da EC 33/01 foi criada a contribuição de intervenção no

Objeto de discordância até mesmo entre os estados foi a convalidação dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ. A opção foi por uma recepção transitória (pelo prazo máximo de 15 anos) dos benefícios fiscais concedidos por prazo certo.

Na Emenda Aglutinativa também constava a criação de uma contribuição social incidente sobre receita, faturamento e importação de produtos e serviços do exterior, com vistas ao financiamento das ações na seguridade social. Seria não-cumulativa, não incidiria na exportação, avessa a benefícios fiscais, e poderia ter incidência monofásica.

A imprensa durante o ano de 2000 apontou conflitos de interesses entre as esferas de governo e os poderes, mas identificamos principalmente no executivo federal tanto o retardamento, como, posteriormente, a paralisação da tramitação da PEC 175/95. A Receita Federal não desconsiderava o processo de negociação ocorrido na Comissão Tripartite, mas teve dificuldades concretas para aceitar a redação da Emenda Aglutinativa, em virtude do risco financeiro, o impacto que a extinção das denominadas contribuições cumulativas poderia provocar.

RANGEL e NETTO (2003, p.5 e 6) bem relatam os acontecimentos que impediram a tramitação desta específica reforma tributária:

Na legislatura iniciada em 1999, os membros da Comissão Especial [de Reforma Tributária] mostraram-se, desde logo, determinados a levar avante a discussão e a aprovar a proposta de emenda à Constituição. Todos, sem distinção de partido, dedicaram-se a essa tarefa. O Poder Executivo, no entanto, não deu qualquer sinal de que estivesse interessado na discussão e na aprovação da PEC 175, de 1995, ou de seu Substitutivo. Também os Estados não mostraram interesse na discussão da proposta. A Comissão Especial voltou a ouvir os setores público e privado, e representantes do setor acadêmico. No final de 1999 o Substitutivo do Relator foi aprovado na Comissão Especial, por 34 votos a 1, ressalvados os destaques. No dia seguinte, o Ministério da Fazenda divulgou uma longa nota crítica à proposta aprovada e, alguns dias depois, os Estados também se mostraram contrários a ela. À vista dessa forte oposição, a Comissão Especial resolveu votar os destaques, pois não seria possível voltar atrás na votação do Substitutivo e, numa tentativa de apagar arestas, autorizou seus dirigentes e o Relator a participar de reuniões tripartites com Ministros da área econômica e Secretários das Fazendas estaduais. Em decorrência das discussões havidas nessas reuniões, a Comissão Especial decidiu elaborar um Substitutivo que tivesse o apoio do Poder Executivo e dos Secretários estaduais, para apresentá-lo, como sugestão, ao Plenário. Esse Substitutivo, informal, não obteve o apoio do Ministério da Fazenda, mas conseguiu demover os Estados de sua oposição intransigente. Em março de 2000 foram encaminhados à Presidência da Câmara dos Deputados o Substitutivo aprovado formalmente pela Comissão Especial – e que não mais tinha seu apoio – e o aprovado informalmente, que merecia todo o apoio da Comissão Especial. O Substitutivo informal foi encaminhado a título de sugestão, ao Plenário da Casa, para servir como base de uma emenda aglutinativa, quando da discussão da matéria.

---

domínio econômico – CIDE-combustíveis, bem como alterado o § 3º do art. 155 da CF/88, de modo que os Estados perderam a exclusividade para instituir imposto sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Em reunião realizada em agosto de 2000, o Presidente e as lideranças partidárias decidiram que a Reforma Tributária não mais seria votada naquele ano. De lá para cá [este documento foi escrito em 2003] não se tocou oficialmente na colocação da matéria na pauta do Plenário.

#### 4.5.2.3 Modelo ‘Coeficientes de Participação’

Em 1993, antes da discussão e redação do ‘fundão’ e do ‘fundinho’, PEDROSA *et al* idealizaram um modelo que para efeitos didáticos e para diferenciá-lo dos demais estamos denominando de ‘coeficientes de participação’. É classificado neste tópico porque também pressupõe que o SA da obrigação tributária seria o estado de origem. A primeira publicação oficial em que encontramos a explicitação do modelo é em ENDE (1994, p.60). PEDROSA tem reexaminado o assunto periodicamente, no contexto no processo de discussão da reforma tributária do ICMS, de modo que a análise deste tópico é referenciada também em PEDROSA (1998, 2000 e 2004).

O autor (1998) propõe que o imposto seja tributado e cobrado no estado de origem, como forma de obter neutralidade do imposto quanto às decisões de produção. No que se refere à alocação de receita, propõe a criação de mecanismo que atribua o produto da arrecadação ao estado de destinação dos bens e serviços, mas não integralmente. Considera que uma parcela deve pertencer ao estado de origem, pelas mesmas razões apontadas para o fundão e o fundinho, adicionadas de justificativa respaldada nos custos com infra-estrutura, suportados pelas regiões mais industrializadas, na medida em que estes custos, no Brasil, também decorrem de funções assumidas pelo setor público, inclusive pelas esferas subnacionais.

Em comparação com o ‘fundão’ e com o ‘fundinho’ o modelo difere porque a arrecadação acontecida no estado de origem não transitaria por fundo, nem no todo (como no ‘fundão’) nem aquela relativa às transações interestaduais (como no ‘fundinho’). O mecanismo operacional foi detalhado pelo autor e pressupõe um encontro bilateral de contas entre cada um dos estados com cada um com os quais pratica transações interestaduais, em uma espécie de câmara de compensação, com detalhes operacionais diferentes daqueles examinados no tópico 4.4.4.

ENDE (1994, p.60) detalha o mecanismo proposto por PEDROSA *et al*, baseado em cálculo anual de coeficientes de participação de cada estado na arrecadação de cada um dos demais com os quais detenha uma posição líquida deficitária no cálculo do ICMS decorrente das



transações interestaduais (bilaterais). Os coeficientes seriam calculados com as informações anuais sobre origem e destino das mercadorias e prestações de serviços, e utilizados ao longo do ano pelos estados superavitários no fluxo interestadual, para transferir recursos aos estados deficitários.

No cálculo dos coeficientes seria considerada a proporção de receita pertencente ao estado de origem e ao estado de destino, conforme viesse a ser definido pelo Senado Federal: p.e., “se mantidas as proporções atuais, uma balança equilibrada entre Pernambuco e São Paulo significaria necessariamente a transferência periódica de recursos do segundo estado para o primeiro, em razão da alíquota prevalecente hoje (7%) (PEDROSA, 2000, p.12)”.

Para dar suporte ao cálculo dos coeficientes o autor (p.13) propõe que os estados exijam que os contribuintes prestem adequadamente as informações da GI. A consolidação dos documentos permitiria construir a base de dados que daria suporte ao cálculo dos coeficientes que, por sua vez, balizariam as proporções da arrecadação mensal do estado de origem que deveriam ser objeto de transferência aos respectivos estados de destino.

ENDE (1994, p.60) assim detalha o mecanismo operacional da sistemática de partilha, inclusive no que se refere à periodicidade, proposto por PEDROSA *et al.*

1) O sistema proposto, de partilha da arrecadação do ICMS entre os Estado e o Distrito Federal, pode ser sintetizado do seguinte modo:

- a) o imposto incidente sobre as saídas para outras Unidades da Federação passaria a ser calculado e lançado com base na alíquota definida na Unidade da Federação de destino;
- b) o débito do imposto seria lançado normalmente, dando origem a um aumento de arrecadação, na Unidade de origem, em relação à situação atual, correspondente às diferenças de alíquota hoje existentes;
- c) o fluxo financeiro entre as Unidades da Federação seria realizado, ao longo de cada ano civil, a título de adiantamento e corresponderia a um percentual do total da arrecadação das Unidades superavitárias, específico para cada Unidade deficitária, de acordo com o saldo de débitos e créditos do imposto;
- d) os percentuais utilizados no cálculo dos recursos a serem objeto de transferência, seriam definidos, para cada Unidade deficitária e para cada ano civil, com base nos fluxos de mercadorias e serviços do segundo ano anterior ao dos fluxos financeiros, conforme esquema a seguir:

A1 - ano-base dos fluxos de mercadorias e serviços e da arrecadação, a serem considerados na distribuição da parcela do imposto no ano A3;

A2 - ano de entrega, em data a ser definida para todo o País, da Guia de Informação e Apuração (GIA), processamento dos dados e divulgação dos percentuais da arrecadação das Unidades com superávit, correspondentes a cada Unidade deficitária;

A3 - ano em que seriam utilizados mensalmente, a título de adiantamento, os percentuais divulgados no ano A2;

A4 - ano em que seria feito o confronto entre os saldos efetivos de recursos devidos pelas Unidades superavitárias e os valores transferidos a título de adiantamento, procedendo-se, a partir de então, à compensação dos valores, monetariamente corrigidos, transferidos a mais ou a menos <sup>166</sup>;

---

<sup>166</sup> Na versão do modelo em PEDROSA (2000, p.14) o autor esclarece: “Esta parte do mecanismo pode ser

e) os fluxos financeiros seriam mero adiantamento dos valores efetivamente devidos, o que implicaria num encontro de contas após conhecidos, no ano A4, os fluxos de mercadorias e serviços tributados ocorridos no ano A3;

f) os percentuais a serem calculados no ano A2, com base nas transações realizadas no ano A1 e aplicados no ano A3, resultariam da comparação, para cada Unidade da Federação, entre o adicional do imposto recolhido, em relação aos níveis de alíquotas atualmente praticadas, e a arrecadação da Unidade de origem naquele ano. No caso da adoção do princípio do destino [para atribuição de receita], a relação seria entre o imposto devido a cada Estado destinatário (diferença entre os débitos e os créditos decorrentes das operações interestaduais) e a arrecadação do Estado de origem.

2) a participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS sofreria alteração no sentido de que o fundo passaria a ser constituído de duas parcelas:

Parcela X - resultante da arrecadação pelo próprio Estado, que estaria associada ao valor agregado de cada Município, como atualmente, podendo ser inferior a 25% da receita total, se o Estado for superavitário de imposto; e

Parcela Y - o montante recebido dos demais Estados com que a Unidade teve déficit; essa parcela, na medida em que não se relaciona com o valor agregado dos municípios, seria objeto de critérios de rateio específicos.

Observe-se que na versão do modelo publicada em 1994, foi previsto que o imposto seria tributado e cobrado pelo estado de origem (que também executaria a tarefa de fiscalização), mediante **aplicação da alíquota interna vigente do estado de destino** (posto que a este pertenceria a maior proporção do produto da arrecadação). Isto porque não havia previsão de adoção de alíquotas nacionais uniformes nas propostas de reforma tributária discutidas no contexto da Revisão Constitucional de 1993. O advento da PEC 41/03 tornou superada a necessidade de aplicação da alíquota do estado de destino, ou seja, não é mais necessário que o imposto cobrado pelo estado de origem resulte de aplicação de alíquota definida pelo estado de destino, posto que as mesmas passariam a ser iguais e uniformes (ver tópico 4.5.3.3 ). Conforme a versão atualizada do modelo, em PEDROSA (2004, p.5),

Os elementos principais do funcionamento do sistema podem ser assim sumariados:

1. inicialmente, registre-se que o imposto, na sua totalidade, seria lançado e apurado, pelo contribuinte da origem, a partir da aplicação da alíquota relativa ao produto ou serviço e recolhido integralmente ao Estado de origem; atente-se para a maior simplicidade desse procedimento para o contribuinte, em relação a recolhimento em separado para todos os Estados de destino com os quais transacione;
2. o contribuinte do Estado de origem seria por este fiscalizado, como ocorre atualmente em relação a todas as transações; neste ponto encontram-se as características, desta proposta, de solidariedade e maior segurança, para os Estados, do recebimento da parcela que lhes cabe;
3. o mecanismo prevê fluxo mensal de transferências de receita, com base num percentual da arrecadação total do mês anterior, de cada Estado superavitário para todos os Estados deficitários com os quais foram registradas transações de saídas no segundo ano anterior;
4. seria definido um ciclo regular de quatro anos, ou período menor, para o processo de apuração do rateio da receita pertencente aos Estados de destino, assim resumido:

---

abandonada se se leva em conta, por um lado, que as mudanças estruturais nos fluxos de comércio não ocorrem anualmente e, por outro lado, que eventuais diferenças em favor de alguns Estados seriam compensadas em anos seguintes. Este ponto, na realidade, representou uma concessão, no processo de discussão, aos críticos da proposta”.

- ano 1: escrituração das transações pelos contribuintes;
- ano 2: entrega das Guias de Informação das Operações Interestaduais (GI) pelos contribuintes, relativas às transações do ano 1, seu processamento pelos Estados e pela COTEPE-ICMS e elaboração de coeficientes para transferência mensal, no ano 3, de imposto dos Estados de origem para os de destino. Os coeficientes relacionariam o saldo de débitos e créditos com a arrecadação total do ICMS. Para os Estados superavitários seriam calculados coeficientes correspondentes a cada Estado;
- ano 3: aplicação mensal dos coeficientes, calculados no ano 2 com base nas transações do ano 1, para transferência da receita pertencente aos Estados de destino (o percentual será aplicado sobre arrecadação total do ICMS do Estado a transferir os recursos);
- ano 4: ajuste resultante da comparação entre os valores transferidos no ano 3 e os saldos efetivos apurados a partir das GIs relativas ao mesmo ano.

PEDROSA (2004, apêndice 1) detalha os contornos iniciais do funcionamento da “Câmara de Compensação da Receita do ICMS (CCR-ICMS)”, que constaria em LC e no regulamento único do imposto, exemplificando as informações necessárias, separadas por transações, alíquotas, regime de pagamento (normal ou substituição tributária), com ou sem inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, e outras que viessem a ser identificadas como necessárias para permitir o cálculo dos coeficientes de forma adequada.

Como o modelo se assemelha aos demais que atribuem a tributação e a cobrança ao estado de origem, diferindo basicamente em relação ao mecanismo operacional para atribuir o produto da arrecadação no todo ou parte ao estado de destino, as vantagens e desvantagens também se assemelham, não havendo necessidade analisá-las todas novamente, todavia alguns comentários adicionais podem ser úteis. O próprio autor (2000, p.15) apontou algumas dificuldades, que a propósito são válidas também para os modelos ‘fundão’ e ‘fundinho’, antes analisados:

Essa proposta exige um esforço de médio prazo e esbarra em vários obstáculos de grande magnitude:

- há uma resistência à adoção de um mecanismo de compensação entre os Estados, fundamentada na idéia de autonomia e na descrença quanto a mecanismos punitivos com relação a Estados que viessem a reter recursos de outros;
- o Brasil, sabidamente, é um país de muita dificuldade na produção e utilização de estatísticas e o mecanismo viável, diante do volume diário de transações, é o baseado em estatísticas anuais;
- as administrações tributárias, de um modo geral, não dispõem, atualmente, de sistemas de tratamento das informações prestadas pelos contribuintes de modo a viabilizar o mecanismo de compensação proposto, abrangendo todas as Unidades federadas.

Mas, apesar desses obstáculos, os males da sistemática atual apontam para a necessidade se alterar esse sistema de partilha de receita, o mais breve possível.

PEDROSA (2004) elenca algumas alternativas para superar referidas dificuldades. Considera que é possível estipular mecanismos punitivos para os estados superavitários que deixarem de transferir a receita pertencente aos estados deficitários.

... a Emenda à Constituição poderia estabelecer que a União retivesse, das transferências a serem feitas às Unidades Federadas inadimplentes, valores correspondentes às parcelas devidas e não transferidas a Unidades de destino, repassando a essas o valor retido. O mecanismo proposto facilita esse tipo de providência corretiva porque, durante cada ano, são conhecidos, com a implantação da proposta, os dois elementos necessários para identificar os valores a serem retidos pela União: o coeficiente a ser utilizado e o valor total da arrecadação do mês anterior da Unidade em débito com outra ou outras (p.4).

No que se refere ao sistema de informações que poderia dar suporte ao cálculo dos coeficientes, o autor (2004) lembra que, além da Guia de Informações de Operações Interestaduais – GI, encontra-se em fase de implantação pelos Estados, o Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais de Mercadorias – SINTEGRA, o qual também pode vir a se constituir em “... instrumento ágil de obtenção de grande parte das informações necessárias ao sistema de rateio da receita entre as Unidades Federadas proposto” (p.3).

PEDROSA (2004) destaca a necessidade de cooperação entre os estados, pois cada estado em particular estaria exigindo o imposto devido pelos contribuintes localizados em seu território, inclusive a parcela de imposto pertencente ao estado de destino. Conclui que “a cooperação entre todos os Estados e a solidariedade dos exportadores líquidos em relação aos importadores líquidos redundariam em maior segurança para a arrecadação do principal imposto do País” (p.6). Este aspecto é destacado pelos críticos do modelo e que diz respeito à (des)motivação dos estados de origem em bem administrar, fiscalizar, cobrar e exigir a entrega de informações necessárias, relativas ao imposto das operações interestaduais, posto que ao fim e ao cabo o produto da arrecadação não pertenceria ao estado de origem. O autor (p.4 e 5) refere que

... deve ser lembrado que os contribuintes adquirentes das Unidades de destino informarão suas entradas e, então, a questão se apresentará como divergências entre os valores de saída informados pelos contribuintes das Unidades de origem e os valores de entradas constantes das Guias dos contribuintes das Unidades de destino. [e ainda] (...) poder-se-ia pensar em que a lei complementar atribuisse à União a responsabilidade de coletar as GIs por ocasião do recebimento da declaração do IRPJ, transferindo-as ao órgão colegiado a que se refere a alínea g do inciso XII (§ 2º do artigo 155).

Abordamos que tal como no modelo ‘fundinho’, PEDROSA (1998) defende que parte da receita pertença ao estado de origem, p.e. a título de ressarcimento de seus custos administrativos. Considera que isto motivaria o estado de origem a fiscalizar e cobrar tais operações na medida em que parte da receita das saídas para outros estados lhe pertenceria; segundo o autor isto contribuiria para financiar os gastos públicos relacionados ao sistema produtivo dos estados de

origem; além disso, reduziria o conflito inerente à partilha da receita porque o modelo é flexível e comporta várias ‘calibrações’ origem/ destino; facilitaria a aceitação por parte dos estados médios das regiões N/NE/CO+ES, com déficit na BCI inferior a 30%, tendo em vista que a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais no sistema misto atual lhes favorece na medida em que adquirem com alíquota de 7% dos estados do S/SE-ES e 12% dos estados do N/NE/CO+ES e remetem com alíquota de 12% para todos os estados.

A desvantagem de que parte da receita pertença ao estado de origem, segundo o autor, é que diminui a margem de manobra para corrigir os desequilíbrios regionais, *vis a vis* hipótese de atribuição integral de receita ao estado de destino, o que é um pressuposto válido para os estados pequenos, que comprem tanto dos estados grandes quanto dos médios. A participação do estado de origem no produto da arrecadação das operações interestaduais também dificulta a manutenção da desoneração das exportações e dos bens de capital se não houver compensação financeira por parte da união, porque em se tratando de princípio misto para alocar receita, ele é incompatível com a obrigatoriedade de reconhecimento integral dos créditos sem a possibilidade de cobrança na operação posterior.

#### 4.5.3 Sujeição Ativa do Estado de Destino, Cobrado no Estado de Origem, Atribuição de Receita (total ou parcial) ao Estado de Destino

Iniciamos lembrando que neste tópico ainda estamos estudando modelos alternativos para o ICMS ou IVA que pressupõe competência tributária **conjunta** dos estados, um imposto tipicamente nacional, legislado e regulado conjuntamente. No que se refere à coordenação jurisdicional interestadual vigoraria o princípio de cobrança no estado de origem, com atribuição do produto da arrecadação ao estado de destino, no todo ou em parte. A principal diferença deste tópico em relação ao anterior é que o SA da competência tributária é o estado de destino e não o estado de origem, razão pela qual já informamos que dividiríamos a análise em dois blocos, separados em virtude da seguinte característica:

- a) na primeira forma **o SA da obrigação tributária é o estado de origem**, ou seja, este é que detém a competência para tributar e cobrar o imposto; são os modelos do tópico anterior (4.5.2);

b) na segunda forma, **o SA da obrigação tributária é o estado de destino**, entretanto a cobrança ocorre no estado de origem, pois os estados, conjuntamente, elegem como critério espacial da hipótese de incidência tributária o estado de origem; trata-se dos modelos deste tópico.

Uma característica relevante é que os modelos deste tópico atribuem ao contribuinte localizado no estado de origem a obrigação tributária de recolher o imposto para o estado de destino. Feitos estes esclarecimentos iniciais, passamos à análise.

#### 4.5.3.1 Introdução e Contexto - O Processo de Reforma Tributária do ICMS em 2003 e 2004

Cabe registrar que no processo de discussão da reforma tributária do ICMS, em 2003, foi possível testemunhar uma distinção mais adequada quanto ao modelo de ICMS que estava sendo proposto, seu contorno híbrido no que se refere aos princípios de origem para cobrar e de destino (parcial) para alocar receita. Os técnicos e até mesmo os políticos e a imprensa, passaram a explicitar melhor em seus respectivos discursos o que é que estava sendo tratado. Como temos ressaltado, o local de cobrança pode ser no estado de origem e a arrecadação pertencer (total ou parcialmente) ao estado de destino.

A proposta de reforma tributária do executivo federal foi formalizada logo no início da gestão de governo, em abril de 2003. Com a Mensagem nº 157/03 o governo encaminhou a proposta à Câmara dos Deputados, onde passou a chamar-se PEC 41/03.

Lembre-se que a PEC integra um conjunto de reformas pretendidas pelo novo governo, como a reforma da previdência, agrária, trabalhista e política. A reforma tributária, ao ser formalizada, frustrou expectativas que haviam surgido em relação à nova gestão de governo, inclusive levando em conta o contido no programa da Coligação Lula Presidente. Muitos integrantes do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, onde as premissas da reforma tributária haviam sido debatidas, ficaram insatisfeitos. A proposta foi também discutida com os Governadores em mais de uma reunião, sendo que a primeira delas aparentou que um consenso havia sido obtido e, se é que podemos utilizar esta terminologia, todos pareciam de acordo e ‘desceram juntos a rampa do palácio’.

Os jornais noticiaram a reação e o temor de muitos governadores quanto ao impacto financeiro decorrente de adoção do princípio de destino para alocar a receita do ICMS, que era a intenção inicial do governo, em substituição ao regime vigente. Como estratégia do executivo federal, a redação inicial da PEC remetia à LC a proporção de receita pertencente ao estado de origem e de destino, tratando de forma prioritária questões relativas à legislação nacional uniforme, inclusive quanto às alíquotas, base de cálculo, isenções e ou outros benefícios fiscais.

No que diz respeito ao ICMS, levando em conta a história recente de resistência dos estados a mudanças, pode-se dizer que a equipe técnica do Ministério da Fazenda foi até cautelosa. Na exposição de motivos o governo indica que a proposta foi elaborada de modo a concretizar o processo de discussão havido por ocasião dos debates de 1999 e 2000 (discussão da PEC 175/95). Tenha-se em conta que a equipe técnica do Ministério da Fazenda tinha conhecimento de que proposição que retirasse o ICMS da competência tributária dos estados não conseguiria ser aprovada. Conhecendo a história do processo de reforma tributária pós 1995, as vantagens e restrições de cada um dos modelos alternativos para o ICMS, o governo propôs uma reforma que mantém o imposto na competência tributária dos estados, melhor dizendo, na competência tributária **conjunta** dos estados, pois a proposta requer uma legislação nacional uniforme, que restringe bastante a autonomia de cada estado em particular. Temos apontado que para obter neutralidade no ICMS a restrição à autonomia federativa é inevitável, a questão é em que grau isso ocorre. Adicionalmente, o modelo deve favorecer a simplificação do ICMS.

Para melhor compreender o modelo proposto para o ICMS na PEC 41/03, particularmente em relação às operações interestaduais, que é nosso tema central de estudo, antes é oportuno que analisemos uma alternativa feita em 1999, por ocasião do processo de discussão da PEC 175/95. Isto porque, embora embrionário e informal, o então chamado modelo ‘travessia’ tem elementos constitutivos bastante semelhantes aos da PEC 41/03, por isso deixamos para examiná-lo neste tópico, consoante nossa tipologia. Outra justificativa que apontamos na tipologia e estrutura de análise é a de prestigiar os técnicos brasileiros. Depois do ‘travessia’ então é analisado o modelo contido na versão original da PEC 41/03, bem como o seu processo de discussão. Na sequência são contemplados modelos com características semelhantes, propostos pela literatura internacional. No Anexo 8 encontra-se a versão original da PEC 41/03 e no Anexo 9 a versão da PEC 285/04, redação do relator da reforma, Deputado Virgílio Guimarães de 20/04/05. O ‘travessia’ não consta nos Anexos pois não chegou a receber contorno jurídico.

#### 4.5.3.2. Modelo ‘Travessia’

O contexto em que o ‘travessia’ foi escrito, por BARATTO e CÓRDOVA (1999), foi quando os secretários de fazenda dos estados encontravam-se em um impasse na discussão da reforma, pois tinham rejeitado o ‘barquinho’ e o ‘fundão’, já analisados. O ‘barquinho’ foi rejeitado porque os estados perdiam a competência tributária exclusiva do ICMS (para legislar) e porque provocava créditos acumulados para o contribuinte, entre outros motivos; o ‘fundão’ principalmente porque propunha centralizar toda a arrecadação do ICMS (ou IVA) em um fundo, para então ser partilhado entre os estados. O ‘fundinho’, também já analisado, ainda não havia sido proposto quando o ‘travessia’ foi escrito.

Os técnicos dos estados procuravam uma alternativa que viabilizasse o consenso entre os estados e que também pudesse ser aceita pelo relator da PEC 175/95, o deputado Mussa Demes, que informara aceitar alterar a redação desde que lhe apresentassem um modelo alternativo que funcionasse tanto quanto ou melhor do que o ‘barquinho’, no que se refere à operacionalidade.

Técnicos do Paraná que participavam da discussão da reforma, embora cientes a respeito das restrições do ‘barquinho’, lamentavam que não fosse possível aproveitar a genialidade do modelo quanto à sua automaticidade para atribuir a arrecadação ao estado de destino. A opção foi propor modelo alternativo que pressupunha não quebrar a ‘espinha dorsal’ do modelo ‘barquinho’, até porque a PEC 175/95 já estava em adiantado processo de discussão na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara. Também porque o ‘barquinho’ havia sido bem assimilado pelo relator da reforma e pelas instituições ativas no processo de discussão. De acordo com os autores (1999) “É necessário salvaguardar os interesses de curto e médio prazo, mas preferencialmente sem perder de vista o que é melhor no longo prazo. **Este trabalho busca conciliar os interesses entre estas duas fronteiras temporais, sem ‘quebrar a espinha dorsal’** [grifo dos autores] dos temas centrais em processo já avançado de discussão na comissão de reforma tributária, de modo a que os Estados ‘não fiquem falando sozinhos’, ou seja, que o Relator ignore as sugestões dos Estados.”

O ‘travessia’ propunha manter a competência tributária do ICMS apenas com os estados e nisto residia a principal diferença em relação ao ‘barquinho’. Ainda que restringir a autonomia dos estados fosse inerente ao modelo, pois uma legislação nacional uniforme para o imposto era



um requisito, o ‘consolo’ é que a perda de autonomia era em favor do conjunto dos próprios estados e não em favor da união. Lembre-se, no Brasil, a autonomia federativa é bastante arraigada à idéia da autonomia para legislar.

O estudo do ‘travessia’ não foi encaminhado oficialmente pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, quer fosse para a COTEPE/ICMS, para o Ministério da Fazenda ou para o relator da reforma. Na ocasião proliferavam emendas e propostas, comentava-se que todo brasileiro tinha uma proposta de reforma tributária na ‘cabeça’, mas que era necessário empreender esforços e negociar em torno do que já estava posto em discussão. De uma forma ou de outra, a direção superior da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná ‘optou’ (implicitamente) por não se expor mais do que o estritamente necessário.

Assim sendo, a inclusão do ‘travessia’ nesta pesquisa se justifica pela sua semelhança com o modelo da PEC 41/03, como referido, ainda que os contornos do ‘travessia’ fossem bem menos precisos.

Em 1999 e mesmo antes, os técnicos que conhecem o ICMS davam-se conta de que para operacionalizar o ‘barquinho’ não era indispensável ‘abrir mão’ da competência tributária (legislativa) dos estados em favor da união<sup>167</sup>. Então o ‘travessia’ fez recomendações no sentido de que fosse adotado um modelo automático de atribuição do produto da arrecadação ao estado de destino, com tributação e cobrança no estado de origem, em uma espécie de ‘barquinho estadual’. Em comparação com o ‘fundão’ os autores justificaram que os estados ainda não dispunham de maturidade, cooperação, confiança, cultura e informações, que permitisse o salto de qualidade nas relações federativas que o modelo ‘fundão’ requeria.

Os autores perguntam-se: seria possível ‘tomar emprestado’ o modelo ‘barquinho’ sem precisar (com)partilhar o ICMS ou IVA com a união? Seria possível adotar um ‘barquinho estadual’? Então apontaram as características do mecanismo automático que deveria ter o ‘travessia’ para cobrar o ICMS ou IVA no estado de origem e ao mesmo tempo atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, prescindido de fundo, coeficientes de participação ou câmara de compensação:

---

<sup>167</sup> Lembre-se que, ainda que a literatura sempre se refira ao ‘barquinho’ como um modelo de competência compartilhada entre União e Estados, inclusive assim o classificamos segundo nossa tipologia, é necessário ter presente que de um ângulo estritamente jurídico não há que se falar em “competência” compartilhada quando a norma do imposto é de competência exclusiva do governo central (de iniciativa do executivo federal). Todavia, a normatização do barquinho pressupunha legislação nacional e não legislação federal.

- os débitos por saídas para outros estados seriam recolhidos pelo contribuinte remetente no Estado de origem, em campos específicos de uma Guia Nacional de Recolhimento, para cada estado de destino;
- o agente financeiro (banco) depositaria automaticamente a respectiva arrecadação, em conta específica do estado de destino, a exemplo do ICMS recolhido no estado de origem por contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, em favor de outros estados;
- no estado de destino, o contribuinte adquirente creditar-se-ia integralmente do imposto que havia sido cobrado no estado de origem, o que não significaria ônus algum ao estado de destino, vez que o contribuinte do estado de origem recolheu o valor correspondente, em uma espécie de “substituto tributário da operação interestadual”<sup>168</sup> ... (p.3)”.

As vantagens então apontadas residiam em:

- atende em grande medida ao objetivo de simplificação porque também pressupõe harmonização, uniformidade legislativa em todo o território nacional e demais requisitos inerentes ao IVA, evitando que o contribuinte tenha que dominar diferentes legislações;
- permite manter a competência tributária do imposto com os estados;
- permite adotar o princípio de destino na atribuição de receita, com mecanismo automático, bem como é flexível quanto à parcela da receita pertencente ao estado de origem, se for considerado o caso;
- assemelha-se, do ponto de vista da automaticidade, ao modelo de ‘alíquota zero’ na operação interestadual, sem os inconvenientes do aumento da sonegação e de distorções na formação de preços, desvantagens inexistentes no ‘travessia’ porque para o contribuinte a alíquota interna e a interestadual são iguais;
- estimula mais o esforço próprio de arrecadação se comparado ao ‘fundão’;
- no ‘travessia’ a solidariedade entre os estados, que é inerente ao modelo ‘fundão’, assume contornos mais exequíveis ... (p.3 e 4).

Os próprios autores apontaram também as desvantagens:

- a fiscalização e o ajuizamento do imposto assumem caráter nacional; a arrecadação auferida por cada estado, por entrada de outros Estados, está atrelada e, portanto, requer fiscalização de contribuintes localizados em todo o território nacional; em decorrência, haverá custos para que cada estado disponibilize meios para fiscalizar e ajuizar as operações decorrentes de entradas de outros Estados, no Estado de localização do contribuinte remetente; portanto, exige adoção de mecanismo que permita ao estado de destino ajuizar dívida ativa de contribuinte localizado no estado de origem; alternativamente, tanto a fiscalização quanto a cobrança judicial devem ser atribuídas ao estado de origem, com perda maior da autonomia para o estado de destino;
- não permite uma simplificação maior para os contribuintes porque requer uma Guia Nacional de Recolhimento mais complexa que a atual; também porque, tal qual o ‘barquinho’, aumenta a ocorrência de créditos acumulados (um mesmo contribuinte pode acumular crédito para com o imposto devido ao estado de origem e ter que recolher os débitos relativos às saídas para cada estado de localização do contribuinte adquirente);
- esta opção pressupõe que, como os estados não conseguem se entender entre si para viabilizar um mecanismo para cobrar na origem e remeter o produto da receita ao destino, optam por atribuir ao contribuinte o recolhimento na origem, o qual deve identificar os respectivos estados destinatários do recolhimento;

---

<sup>168</sup> Os autores alertam não se tratar de cobrança, no estado de origem, da margem de agregação das etapas posteriores de circulação, mas apenas o valor da operação interestadual propriamente dita, razão pela qual o modelo difere do regime de substituição tributária.

- o estado de destino fica na dependência de que o recolhimento seja praticado pelos contribuintes localizados em outros estados; lembre-se que é um universo de contribuintes muito maior e mais pulverizado do que os que são sujeitos ao regime de substituição tributária; portanto, exige adoção de mecanismos legais que obriguem o contribuinte a recolher o tributo de todos os estados, impedindo que opte por recolher o imposto devido a alguns e fique inadimplente para com outros (p.4).

As alternativas então apontadas para minimizar as ‘turbulências’ para ‘atravessar’ a fronteira com o ‘travessia’, foram:

Quanto à fiscalização, o IVA com o mecanismo proposto pela COTEPE no modelo ‘fundão’ também assume caráter nacional. O ICMS atual também requer que o estado de destino fiscalize em outros estados os contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, bem como que cruze informações para não suportar créditos indevidos e para assegurar o recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual. Vale dizer, o problema já existe no ICMS e não é eliminado nem pelo ‘barquinho’ nem pelo ‘fundão’.

Quanto ao ajuizamento o problema já existe no ICMS, em menor proporção, relativamente aos contribuintes substitutos tributários localizados em outros Estados e a dificuldade é análoga no ‘fundão’. A solução é a norma atribuir ao estado de origem a fiscalização e o ajuizamento da parcela do imposto das operações interestaduais pertencente a outros estados. Deste modo os custos são minimizados para todos, sem prejuízo de fiscalização conjunta ou supletiva por parte do estado destinatário.

Disto decorre que se considera legítimo que o estado de origem tenha participação na arrecadação dos débitos relativos à saída para outros estados, seja para que possa disponibilizar meios fiscais e jurídicos para maximizar a respectiva arrecadação, seja para que tais atribuições não tenham que ser praticadas apenas por “solidariedade”. Vale dizer, participando em parcela da receita, a origem terá motivação para tais tarefas, de modo assemelhado à sistemática atual do ICMS ... (p.5).

Depois de analisar também o modelo da PEC 41/03 faremos a crítica conjuntamente de modo a evitar repetições. Mas é oportuno reforçar uma limitação do ‘travessia’. O ‘barquinho’ fora rejeitado porque provocava créditos acumulados. Mas acúmulo de crédito ocorre tanto no ‘travessia’ como no modelo da ‘PEC 41/03’ (a seguir) se o princípio for de destino (integral ou na maior proporção) para atribuir receita ao estado destinatário dos bens e serviços. Então porque este só foi considerado um obstáculo insuperável no ‘barquinho’? Ocorre-nos que a questão do crédito acumulado, ainda que se trate de uma séria restrição, foi um pretexto para rejeitar o ‘barquinho’, o que indica que a principal resistência dos estados para com referido modelo residia na perda da competência tributária em favor do governo federal. No ‘travessia’ e na ‘PEC 41/03’, ‘azar’ do contribuinte que acumula crédito, no ‘barquinho’ isto era imperdoável.

#### 4.5.3.3. Modelo da PEC 41/03<sup>169</sup>

Na exposição de motivos que acompanhou a mensagem do executivo federal, consta que a reforma tributária visa simplificar o ICMS, valendo-se de LC única, que deverá ser ratificada pelos estados. O regulamento do imposto também passa a ser único, editado por órgão colegiado dos estados, nos moldes do atual CONFAZ, que reúne o ministro da fazenda e os secretários de fazenda ou finanças dos estados. O imposto deve ter alíquotas internas uniformes em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco, que são aplicadas também às importações. Outro objetivo informado é o de conter a ‘guerra fiscal’ pois, ao conceder benefícios à revelia da LC 24/75, os estados reduzem o nível de arrecadação, com prejuízos generalizados.

Por tratar-se de proposta mais recente e que ainda está em discussão no Congresso, abordaremos outros aspectos a respeito da reforma do ICMS além daqueles estritamente vinculados ao modelo para as operações interestaduais. Segue as características fundamentais<sup>170</sup>:

- O imposto da operação interestadual será cobrado integralmente no estado de origem da operação;
- O imposto da operação interestadual própria (obrigação tributária do SP para com o estado de origem) é devido ao estado de origem, de localização do contribuinte remetente;
- Uma diferença de imposto<sup>171</sup> é devida ao estado de destino (de localização do contribuinte destinatário físico) pelo contribuinte remetente/ vendedor localizado no estado de origem;
- O ICMS devido ao estado de destino corresponde à diferença entre o imposto que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna e o imposto devido pela aplicação da alíquota interestadual;
- Nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, o “ICMS da diferença” corresponde à integralidade do imposto como se a operação fosse interna, ou seja, é devido pelo contribuinte do estado de origem mas a receita pertence integralmente ao estado de destino;

---

<sup>169</sup> A avaliação deste item tomou como referência ARZUA e BARATTO (2003).

<sup>170</sup> A avaliação deste tópico é feita em relação à versão original enviada ao Congresso Nacional pelo executivo federal em abril de 2003.

<sup>171</sup> Na terminologia original dos autores é denominado “imposto da diferença”.

- Créditos do imposto relativo às operações anteriores não podem ser compensados nos débitos do “ICMS da diferença”, mas apenas no imposto próprio;
- O “ICMS da diferença” e o IPI não integram a base de cálculo da operação interestadual própria.
- Operação interestadual é a que implica na saída física da mercadoria ou bem; estado destinatário é onde os bens e mercadorias serão entregues fisicamente;

A redação da PEC estabelece que o imposto será **cobrado** no estado de origem, mas com uma leitura mais atenta e sistemática se percebe que o imposto **incide** tanto no estado de origem quanto no de destino, ou seja, o estado de destino (sujeito ativo) cobra a sua parcela de imposto do contribuinte (sujeito passivo) localizado no estado de origem. Em sendo assim, o imposto será **cobrado** por dois sujeitos ativos: o SA da obrigação tributária correspondente à alíquota da operação interestadual (propriamente dita) é o do estado de origem; já o estado de destino é o SA da obrigação tributária correspondente à diferença entre o imposto que incidiria caso a operação fosse interna e o imposto resultante da aplicação da alíquota da operação interestadual, e que estamos chamando de “ICMS da diferença”. Esta concepção é mais precisa do que a do modelo ‘travessia’, pois neste último a existência de dois sujeitos ativos não foi claramente explicitada.

A expressão **cobrado** ensejaria interpretar (à primeira vista) que o estado responsável pela arrecadação do “ICMS da diferença” seria o de origem, ou seja, que o contribuinte recolheria para o estado de sua localização. Entretanto, aludido imposto não transita pelos cofres do tesouro do estado de origem. O imposto é instituído pelo estado de destino (de localização do contribuinte comprador/ adquirente), embora seja cobrado no estado de origem (de localização do contribuinte vendedor / remetente). O sujeito passivo, portanto, é o contribuinte remetente, o qual tem duas obrigações tributárias: uma para com o estado de origem e outra para com o estado de destino. Há assim, dois momentos de ocorrência do fato gerador: um que se define na saída da mercadoria do estado de origem e outro que se perfaz com a entrega física no estado de destino.

Relevante o aspecto que trata dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores e que não podem ser compensados nos débitos do “ICMS da diferença”,<sup>172</sup> ou seja, só podem ser abatidos dos débitos da operação própria interestadual (o contribuinte credita-se do previsto em lei e compensa apenas nos débitos próprios).

---

<sup>172</sup> Em decorrência, veremos que o modelo tem o mesmo problema do acúmulo de créditos dos modelos ‘barquinho’, ‘travessia’ e ‘alíquota zero’.

Há uma base de cálculo para a obrigação tributária devida ao estado de origem, à qual serão aplicadas as alíquotas interestaduais, e uma parte de imposto devida ao estado de destino, resultante da diferença entre o imposto calculado como se a operação fosse interna (operação presumida) e o imposto da operação interestadual (operação real). Desta ótica, a operação interna presumida e a operação interestadual real dão suporte para o cálculo do “ICMS da diferença”, o qual não tem base de cálculo e alíquota própria.

Embora sejam aspectos inerentes a quase todos os modelos, posto que tratam de detalhes para a formação da base de cálculo, os autores esclarecem que o ICMS da operação interestadual diz respeito apenas ao ICMS da operação interestadual própria, daí por que sua base de cálculo não contém o “ICMS da diferença” (devido ao estado de destino). O IPI também não integra a base de cálculo do imposto da operação própria interestadual, incidente no estado de origem, pois configura hipótese de incidência de ambos os tributos (IPI e ICMS). Tal qual ocorre na sistemática atual do ICMS, o IPI estará contido no cálculo como se a operação fora interna e excluído no cálculo da operação interestadual (própria), isto no que diz respeito às operações destinadas a contribuintes. Com isto, o “imposto da diferença” das operações destinadas a não contribuintes é superior ao que resulta nas operações entre contribuintes, o que é uma complicação, mas que existe também no ICMS atual.

Observa-se, portanto, que os pressupostos básicos do modelo da PEC 41/03 se assemelham aos do modelo ‘travessia’. Todavia, por tratar-se de proposta formalizada em EC, a PEC 41/03 teve contornos bem mais precisos, de modo que é possível, ainda que com a dificuldade inerente a quase todos os tributos, identificar os indispensáveis elementos que integram a hipótese de incidência e a consequência tributária. Os autores (p.362) resumem a obrigação tributária:

- Sujeito Passivo = contribuinte localizado no Estado de origem;
- Sujeito Ativo A = Estado de origem em relação à obrigação tributária correspondente à aplicação da alíquota interestadual;
- Sujeito Ativo B = Estado de destino em relação à obrigação tributária correspondente à diferença entre o imposto que incidiria caso a operação fosse interna e o imposto resultante da aplicação da alíquota vigente na operação interestadual;
- Obrigação Tributária (Base de Cálculo, Alíquotas e Imposto). Uma base de cálculo para a obrigação tributária devida ao Estado de origem, à qual serão aplicadas as alíquotas interestaduais; uma diferença de imposto devida ao Estado de destino, resultante da diferença entre o imposto calculado como se a operação fosse interna e o imposto da operação interestadual.

Um exemplo numérico ajuda a compreender o modelo<sup>173</sup>:

a) Base de Cálculo, Alíquotas e Imposto da obrigação tributária para com o Sujeito Ativo A (estado de origem):

- Preço Final praticado pelo remetente = R\$ 100,00 (Valor da Nota Fiscal)
- Preço líquido sem ICMS = R\$ 88,00 (para uma alíquota interestadual nominal/ legal de 12% = alíquota real de 13,64%)
- Imposto da operação interestadual própria, devido ao estado de origem = R\$ **12,00**

b) Base de Cálculo, Alíquotas e Imposto como se a operação fosse interna (operação presumida); suporte para calcular o “imposto da diferença”:

- Preço Final do remetente = R\$ 100,00
- Preço líquido sem ICMS = R\$ 82,00 (para uma alíquota interna nominal/ legal de 18% = alíquota real de 21,95%)
- Imposto como se a operação fosse interna = R\$ **18,00**

c) “ICMS da Diferença”; obrigação tributária para com o Sujeito Ativo = estado de destino; diferença entre o imposto que seria devido caso a operação fosse interna e o imposto resultante da aplicação da alíquota interestadual:

- Imposto como se a operação fosse interna (operação presumida) = R\$ 18,00
- Imposto da operação interestadual própria, devido ao estado de origem = R\$ 12,00
- “ICMS da Diferença”, devido ao estado de destino =  $(18,00 - 12,00)$  R\$ **6,00**.
- “Alíquota Implícita” no “ICMS da Diferença” = **7,31%** ( $R\$ 6,00 / R\$ 82,00$ ), que pode variar dependendo da hipótese de inclusão ou não do IPI na base de cálculo da operação interestadual (própria).

Observe-se que, o que pareceria à primeira vista, simples diferença de seis pontos percentuais (18% - 12%) devidos ao estado de destino, em rigor, sob a ótica matemático-financeira extraída da formação do preço de venda do remetente, dita diferença alcança 7,31 pontos percentuais. Tal se dá porque a ‘diferença’ de que trata a PEC não é equivalente à

---

<sup>173</sup> Para facilitar a compreensão, não serão considerados outros impostos que podem interferir na formação dos preços, como as contribuições sociais do PIS e COFINS, etc.. Todavia, em virtude de que a PEC 41/03 estabelece que cabe à lei complementar “definir as bases de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre ...”, no exemplo numérico o ICMS é calculado “por dentro”.

diferença de alíquota, mas sim à diferença de imposto. Embora aparente uma contradição e até dificulte uma transparência adequada da proporção de receita pertencente ao estado de destino, o procedimento é necessário e adequado porque assim o valor total da nota fiscal será o mesmo, que é o objetivo desejado, quer a mercadoria seja destinada ao estado, quer seja destinada a outros estados<sup>174</sup>, o que é uma importante qualidade para obter neutralidade econômica. O que se pretende destacar é que o montante de receita pertencente ao estado de destino é superior ao que resultaria da simples diferença de alíquota.

ARZUA e BARATTO (2003, p.363) apontam o risco da continuidade do ICMS integrar a sua própria base de cálculo, ou seja, de incidir sobre ele mesmo.

... a sistemática pode induzir a interpretações equivocadas e provocar elevação de preços e distorções nos preços relativos da economia. Deste modo, além do deslocamento de parcela da carga tributária para a etapa antecedente, com natural e relativo comprometimento do capital de giro do remetente, teme-se que a desinformação afete os preços. Isto pode ocorrer apesar de o adquirente, na UF de destino, poder se creditar de todo o imposto incidente na operação anterior ...

De fato, formar preços com os tributos vigentes no Brasil, além de ser uma tarefa complexa, nem ao menos tem a vantagem de tornar transparente para a sociedade o imposto contido nos bens e serviços. Isto não acontece apenas com o ICMS, mas neste imposto este aspecto é mais problemático, conforme restou demonstrado. Para reforçar o raciocínio e a título ilustrativo, segue cálculo feito pelos técnicos da COTEPE/ICMS<sup>175</sup>, para art. 155, § 2º, inciso VI, letras “b” e “c” da PEC 41/03.

Como calcular o IPI compondo a Base de Cálculo (BC) do ICMS e o ICMS compondo a BC do IPI (sendo o IPI “por fora” e o ICMS “por dentro”).

Exemplo: alíquota de ICMS de 17% e IPI de 10%; BC (preço) sem IPI e sem ICMS de R\$ 100,00

- BC do IPI =  $100 + (100 / 0,83) = 120,48$ ; IPI =  $120,48 \times 10\% = 12,05$

- BC do ICMS =  $(100 + 12,05) / 0,83 = 135,00$ ; ICMS =  $135,00 \times 17\% = 22,95$

- ICMS do estado de origem (operação concomitante, ICMS não incide sobre IPI); BC do ICMS “nua” = 100,00; Alíquota do ICMS = 7% “por dentro” = 7,53 % “por fora”; ICMS =  $(100 \div 0,93) \times 7\% = 7,53$

- ICMS do estado de destino (ICMS incide sobre IPI) = “ICMS da diferença”; Total ICMS (item 2) = 22,95; ICMS do estado de origem = 7,53; ICMS do estado de destino =  $22,95 - 7,53 = 15,42$

<sup>174</sup> Logicamente inúmeros outros fatores, econômicos ou tributários, podem fazer com que o preço não seja o mesmo na operação interna e interestadual. Importante é que não sejam as diferenças de alíquotas, tal qual no ICMS atual, fator de implique em preços significativamente diferentes nestas operações, conforme temos ressaltado.

<sup>175</sup> GT-47/ Reforma Tributária – Subgrupo de Quantificação, maio/03.



### Avaliação das Vantagens e Desvantagens:

Várias considerações já foram feitas no ‘travessia’, por isso mesmo o modelo foi analisado antes da PEC 41/03. Desta feita, contudo, os técnicos e os secretários de fazenda dos estados, que estavam propensos a aprovar até o ‘fundinho’ em 1999/2000, conforme analisado no item 4.5.2.2, resistiram bastante ao modelo da PEC 41/03, embora também não tenham conseguido apresentar uma alternativa mais apropriada. Em decorrência dos acontecimentos posteriores, chega-se a concluir que a opção dos estados é “deixar como está para ver como é que fica”, até que uma proposta sem defeitos apareça, como se isso fosse possível.

MCLURE (1998a, p.12) em trabalho sobre várias alternativas para a tributação do IVA, avalia o que denomina de “tributação através do vendedor pela alíquota da província de destino (com atribuição da receita àquela província)”:

Também atinge um resultado conceitualmente correto, novamente sem controles de fronteira. Além disso, evita a necessidade de tratar diferentemente as vendas a comerciantes inscritos e as vendas a consumidores domésticos e comerciantes não inscritos. A desvantagem principal dessa abordagem é sua enorme complexidade. Seria necessário: a) que toda fatura contivesse o imposto calculado usando a alíquota da província de destino e b) que cada vendedor registrasse a atribuição do tributo para cada província para onde realizou vendas. Isto parece não merecer séria consideração.

No que diz respeito à alíquota do estado de destino, a complexidade não seria tão grande quanto a apontada por Mclure, pois ela seria igual à alíquota do estado de origem (lembre-se que haveria uniformidade de alíquotas a nível nacional). Ocorre que MCLURE (1998a, p.15) defende que governos subnacionais devem ter pelo menos alguma autonomia para fixar alíquotas: “... embora uma ampla divergência de alíquotas provinciais seja potencialmente problemática e talvez insustentável, por causa dos incentivos para (e contra) compras através de fronteiras, não deveria ser permitido impor às províncias a camisa de força das alíquotas uniformes”. Mas concordamos com o autor quanto aos demais pontos, uma séria complicação para o contribuinte do estado de origem.

ARZUA e BARATTO (2003, p.363) também consideram o mecanismo proposto para a operação interestadual muito complexo. “Na forma ideada, os Estados perdem autonomia sem que a reforma alcance o desejável objetivo da simplificação, um preço muito alto a ser pago pela uniformidade legislativa, que sequer pode ser assegurada pela PEC, à medida que apenas o tempo

dirá se a uniformidade se efetivará na prática, ou seja, se haverá cumprimento do regulamento único nacional para o ICMS.” Continuam

Imagine-se a hipótese de que o Senado venha a estabelecer alíquotas interestaduais iguais às atuais, de sorte que a repartição do produto da arrecadação, pertencente à UF de origem e à UF de destino, corresponda às proporções atualmente vigentes. Neste caso, continuará havendo estímulo para a atração de empreendimentos, 'munição' para a guerra-fiscal, à vista de que parcela significativa do produto da arrecadação pertencerá à UF produtora, de origem. É exequível pressupor que a PEC obterá êxito para restringir a guerra-fiscal? E se não restringir, hipótese em que haverá descumprimento do regulamento único, o que sobrar de positivo da reforma?

Esta avaliação, que parecia um “balde d’água fria” na PEC, veio a se confirmar na prática. Ainda que não estivesse escrito, a equipe técnica do Ministério da Fazenda explicitou que seria desejável uma alíquota de referência (alíquota da operação interestadual propriamente dita) de 4%, de modo que uma proporção de receita superior à atual pertenceria ao estado de destino (princípio de destino parcial no que se refere à atribuição de receita)<sup>176</sup>. Pois bem, a alíquota de referência de 4% não obteve consenso entre os estados, e depois das várias versões da PEC na Câmara e no Senado, ficou estabelecida a mesma proporcionalidade que vigora no ICMS atual, pelo menos por um período de transição. Com isso os elementos que municiam a guerra fiscal continuam presentes. Resta confiar nas sanções a serem estabelecidas na LC e nas outras normas para regulamentar o imposto. ARZUA e BARATTO (2003, p.364) continuam a analisar a questão da alíquota de referência para as operações interestaduais.

A PEC remete à Resolução do Senado a atribuição de estabelecer as alíquotas, inclusive as aplicáveis às operações interestaduais, de modo que a aceitação da proposta implica num inteiro desconhecimento no que se refere ao impacto financeiro de cada UF em particular. Tanto as atuais alíquotas poderão ser diferenciadas, quanto uma proporção maior que a atual à UF de origem, quanto o inverso, uma proporção maior para a UF de destino, e até mesmo a adoção de alíquota zero na operação interestadual. Enfim, a PEC não define a proporção pertencente à UF de origem e à de destino...

A posição dos autores é compatível com o cenário de falta de confiança e cooperação, tanto dos estados entre si, destes com o governo federal e até mesmo com suas próprias bancadas no Congresso. Também é compatível com a posição superavitária na BCI do Paraná a partir de 1998 (posição mais vendedora do que compradora) depois da mudança na base produtiva da

---

<sup>176</sup> Esta afirmação não é válida para estados localizados no N/NE/CO/+ES que tenham superávit ou déficit baixo na BCI, valores tributados, conforme foi analisado no item 3.5.1.

economia do estado. Ocorre que tamanho de alíquota não é matéria para a Constituição, de modo que a PEC não poderia mesmo estabelecê-la. Ainda que juridicamente isto fosse recomendável, para que engessar a alíquota interestadual na Constituição? Se o ‘travessia’ e a PEC 41/03 são flexíveis em relação ao produto da arrecadação pertencente ao estado de origem e ao estado de destino porque suprimir esta virtude?

Os autores (2003, p.364) explicitam uma desvantagem relevante do modelo da PEC 41/03, presente também no ‘barquinho’, no ‘travessia’ e no ‘alíquota zero’.

... considera-se mais apropriado que a própria PEC preveja a proporção da parcela pertencente à UF de origem e à de destino. Exemplo: para uma alíquota interna de 18%, 22,22% poderia corresponder à proporção de receita pertencente à UF de origem, o que resultaria em uma alíquota interestadual de 4% para a operação própria, de modo que a diferença, 77,78%, corresponderia à proporção pertencente à UF de destino. Este exemplo não é meramente casual e tem implícitos alguns pressupostos, que infelizmente, não resistem ao modelo proposto, pois **resultaria em aumento significativo das hipóteses de créditos acumulados na UF de origem** [grifo nosso].

Uma dose de complexidade para o contribuinte remetente poderia ser justificável na hipótese de que o modelo da PEC 41/03 reduzisse significativamente a sonegação nas operações interestaduais. Todavia, os autores constataam uma inversão quanto ao estímulo à sonegação, que no ICMS atual ocorre para simular operação interestadual e no modelo proposto ocorreria para simular operação interna.

Em rigor, a PEC 41-03, na sua versão originária, induz à adoção de alíquotas interestaduais elevadas, caso contrário haverá aumento nas ocorrências de créditos acumulados na UF de origem. Assim, embora a PEC aparente ser flexível, conforme exemplo de alíquota de 4% citada por nós anteriormente e que poderia vir a ser adotada, será necessário que grande parcela de receita pertença à UF de origem, para que os débitos da operação interestadual própria dêem conta de absorver os créditos relativos às operações anteriores. Caso o contribuinte acumule crédito, será estimulado a simular operações internas, de modo a que o débito do imposto próprio resulte maior e facilite a absorção dos créditos. Portanto, na sistemática atual de tributação das operações interestaduais há estímulo para simular operação interestadual, enquanto que o modelo proposto estimula a simulação de operação interna (p.364).

Quanto à administração tributária, ARZUA e BARATTO (2003, p.365) abordam que também haveria dificuldades para a fiscalização.

Conhecedor do caráter competitivo e pouco cooperativo do federalismo fiscal brasileiro, o Governo Federal propõe um modelo que atribui ao contribuinte a repartição de receita entre a origem e o destino.

Paradoxalmente tal proposição requer enorme cooperação entre os Estados para a missão de controle e fiscalização; ao revés, cada uma das vinte e sete (27) Unidades terá que fiscalizar o país inteiro, tarefa inexecutável, na medida em que nem mesmo as atuais operações sujeitas ao regime de substituição tributária têm sido adequadamente fiscalizadas, em especial quando o contribuinte está localizado em outra UF. Referida dificuldade estender-se-ia para todas as operações interestaduais porquanto o modelo proposto é uma espécie de substituição tributária para todas as operações interestaduais. Seria razoável pressupor que as UF's não conseguem cooperar entre si para operacionalizar um mecanismo de repartição de receita, mas que cooperariam para executar as tarefas de fiscalização? Caso a cooperação não ocorra, haverá aumento significativo dos custos da administração tributária, hipótese em que além da PEC não simplificar o imposto para o contribuinte, também não alcançaria este objetivo do ponto de vista da administração do imposto.

As dificuldades para a execução judicial do imposto também foram apontadas. Isto porque o SA, o estado de destino, é que teria de promover a execução do imposto que a norma elegeu como local de cobrança o estado de origem. O contribuinte localizado no estado de origem ficaria sujeito, no limite, a execuções judiciais em todos as vinte e sete estados e acabaria sendo estimulado a cometer infração, pois visualizaria a morosidade ou mesmo a impossibilidade de execução adequada por parte do estado de destino.

Conforme estruturado, o modelo proposto requer que o Senado estabeleça alíquotas elevadas para as operações interestaduais, caso contrário aumentará as ocorrências de créditos acumulados. Dissemos que este imperativo restringe as chances da proposta em coibir a “guerra-fiscal” e em “emplacar” o regulamento único. Mas há outras conseqüências: com alíquotas interestaduais elevadas, os estados continuam a suportar créditos advindos de outros estados, decorrentes de aquisições de matérias-primas, insumos, partes, peças, componentes, ativo fixo, uso e consumo<sup>177</sup>, utilizados na fabricação ou comercialização de produtos destinados à exportação, sem incidência do imposto.

Ora, como a proporção de receita pertencente a cada estado continua fortemente vinculada à produção e não ao consumo, continua sendo necessária a existência de mecanismos de compensação de perdas decorrentes de exportações desoneradas de ICMS. Caso contrário, os estados continuarão não sendo aliados da união na política de comércio exterior, ao necessário esforço exportador. Ao contrário, continuarão estimulando as importações (que não implicam em suportar crédito de imposto recolhido em outro estado) e desestimulando as exportações (que não geram débitos e que mantêm a integralidade dos créditos, inclusive os que foram objeto de débito gerado em outro estado).

---

<sup>177</sup> A apropriação de créditos por entradas de bens de uso e consumo próprio do contribuinte está prevista para a partir de 2007 na LC 115/02.

#### 4.5.4 Experiências Teóricas Internacionais - Propostas da Comissão da UE Para o Regime ‘Definitivo’ do IVA - Câmara de Compensação e Fundo

##### 4.5.4.1 Introdução

Alguns dos modelos analisados anteriormente se assemelham aos propostos pela Comissão da UE. Também são modelos de IVA com princípio de tributação e cobrança na origem e atribuição de receita ao destino (no caso da UE, ao EM de destino). Para alocar receita ao destino tais propostas requerem mecanismos operacionais tipo fundo ou câmara de compensação<sup>178</sup>, e são analisados neste tópico face à tipologia de pesquisa que adotamos, de primeiro analisar a experiência brasileira para em seguida analisar as estrangeiras.

Analisamos no tópico 4.4.4. o modelo em vigor na UE, tido como ‘transitório’, com tributação, cobrança e atribuição de receita ao EM de destino, o modelo de ‘alíquota zero’ (na exportação para outros EM’s) com ‘pagamento diferido’ (na importação de outros EM’s), e que então concluímos não ser recomendável para o ICMS ou IVA no Brasil. Ocorre que os EM’s da UE nunca conseguiram reunir os atributos necessários para adotar um outro regime, dito ‘definitivo’, de modo que, em vista de nossa tipologia, cabe aqui comentar em que consistiram referidas propostas. Também se justifica a inserção destes modelos neste estudo porque é neles que se espelham as propostas de 1999 da COTEPE/ICMS e CONFAZ, bem como outras que têm como pressuposto a tributação e cobrança na origem. Adicionalmente emprestamos de ARAUJO (1999, p.84) uma justificativa para o caso da UE, que coincide com as preocupações de nosso estudo.

O grande desafio no estabelecimento de um regime definitivo tem sido a tentativa de conciliar duas metas relativamente inconsistentes entre si: a preservação do máximo grau de autonomia dos países membros [EM] e a eliminação de problemas de coordenação interna que criem obstáculos à construção de um mercado plenamente integrado. Isto posto, apesar da UE não ser exatamente uma Federação, e sim um bloco econômico regional, possui problemas semelhantes aos presentes em contextos federativos quando às unidades subnacionais é atribuído competência para cobrar seus próprios impostos sobre consumo; e, por esta razão, as discussões e arranjos encontrados para lidar com os mesmos podem ser usados como referência no debate em torno das questões relativas à tributação do consumo em países federados.

---

<sup>178</sup> Também denominada na literatura por *clearing*, *clearinghouse* ou *comition clearing system*.

Desde 1963 o princípio de tributação e cobrança no EM de origem foi recomendado pela Comissão (no *Neumark Report*) para o Mercado Comum Europeu - MCE. A decisão vem sendo adiada desde então devido à relutância dos EM's em abdicar de autonomia, ressaltando-se o direito de fixar as alíquotas do IVA. Como o regime 'definitivo' requer uniformidade de alíquotas, impõe sacrifício à autonomia e à responsabilidade fiscal que receitas próprias podem contribuir para obter. Uma idéia foi a da '**câmara de compensação**' de créditos tributários, mediante a qual tributar-se-iam as vendas para outros EM's com a alíquota do EM de origem, sendo que este compensaria o EM de destino pelos créditos que este último concedeu aos contribuintes relativamente ao imposto que o primeiro cobrou. Uma vez que esse esquema exigiria a identificação, muito complicada, dos créditos segundo o país de origem, nunca chegou a ser adotado. Este mecanismo será detalhado adiante.

Ainda em 1963, o relatório "Neumark" para a então Comunidade Econômica Européia - CEE, hoje UE, recomendava que os EM's adotassem o princípio da origem nas transações intermembros e o de destino nas transações com países terceiros (resto do mundo) e que a Comissão designou de princípio da origem restrito. Em 1970, com a 6ª. Diretiva, art. 28º, nas palavras de PALMA (1998, p. 26 e 27) "... afirmam-se expressamente as idéias já afloradas na 1ª Diretiva IVA relativas à supressão da tributação nas importações e dos desagravamentos nas exportações (...). O objetivo último da abolição das fronteiras fiscais e da adoção do princípio de tributação no país de origem esteve sempre subjacente aos esforços de harmonização". Até então a recomendação para que fosse adotado o princípio de origem, posto que compatível com a abolição das fronteiras fiscais tinha como pressuposto subjacente que o titular da receita seria o país de origem, ou seja, tributação no país de origem e produto da arrecadação pertencente ao país de origem. Isto representava perda de receita para os EM's importadores líquidos (com balança comercial deficitária), de modo que as preferências dos diversos EM's sempre se revelaram antagônicas.

Então, em 1987, o "Pacote Cockfield" faz uma distinção que é relevante para este trabalho, pois na UE é feita uma dissociação conceitual, entre princípio de tributação no país de origem e princípio de atribuição de receita, vale dizer, tributar e cobrar no país de origem não significa necessariamente que o titular do produto da arrecadação deva ser o país de origem, conforme temos ressaltado. PALMA (1998, p.28 e 29) comenta as propostas do "Pacote Cockfield" para viabilizar a abolição das fronteiras fiscais, o que foi sempre considerado

fundamental para integrar a UE. “A solução proposta baseava-se, em linhas sumárias, numa aproximação das taxas do IVA e na substituição do regime da taxa zero aplicado às exportações pela aplicação de um sistema idêntico ao aplicado nas transações efetuadas no interior de cada EM, isto é, pela aplicação da taxa do país de origem, conferindo-se o direito à dedução do imposto suportado no país de destino. Um elemento central da solução proposta pela Comissão consistia na existência de uma **câmara de compensação**, mecanismo necessário para fazer reverter ao EM de consumo final as receitas do imposto”.

A tributação e a cobrança no EM de origem e no que se refere ao IVA nunca chegou a ser adotada na UE, sendo que o regime ‘transitório’ vigente é o de alíquota zero nas saídas para os demais EM’s e diferimento no pagamento do imposto nas entradas dos demais EM’s. Nas transações com países terceiros (fora do bloco) o imposto incide na entrada (não é diferido para etapa subsequente). Então, para o caso da UE, referir-se a tributação no EM de destino, cobrança no EM destino, receita pertencente ao EM de destino, pode-se sem risco afirmar que se está diante do princípio de destino, sem maiores complicações, afinal ‘tudo’ é destino. Isto porque a desoneração integral das exportações (alíquota zero, não-incidência, imunidade) é o modelo mais simples e automático para alcançar o princípio de destino puro.

Em 1996 a Comissão da UE propôs novamente que fosse adotado o princípio de tributação e cobrança no EM de origem, adoção de alíquotas uniformes, assim como uma base tributável uniforme, em todos os EM’s. Os créditos seriam concedidos para os impostos sobre o comércio entre os membros. Porém, desta feita, a Comissão propôs que o produto da arrecadação fosse repartido com base em ‘estatísticas agregadas de consumo’, de modo a evitar a complicação da ‘câmara de compensação’. Até a data atual a alternativa não foi implementada em vista da insegurança dos EM’s em relação às estatísticas que dariam suporte ao cálculo da repartição, bem como em virtude das restrições à autonomia que a uniformidade de alíquotas impõe. Conforme MCLURE (1999) “os IVA’s existentes nos diversos membros da UE seriam, essencialmente, substituídos por um IVA compartilhado na União Européia. (...) esta solução não deixaria os membros individuais da UE com uma autonomia em relação às alíquotas do IVA”.

Por isso, o regime ‘transitório’ de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’ deverá continuar vigorando na UE até que seja possível alcançar um estágio satisfatório de harmonização das legislações nacionais, essencialmente no que se refere às práticas administrativas, aos créditos do

IVA e uniformidade maior das alíquotas. O horizonte para alcançar estes requisitos não é vislumbrado, de modo que o regime ‘transitório’ vigente na UE está a cada dia mais para ‘definitivo’.

#### 4.5.4.2 Câmara de Compensação - As Propostas de 1985 (Livro Branco) e 1987 (Pacote Cockfield)

Em 1985, no chamado Livro Branco, a Comissão, reconhecendo que os controles nas fronteiras da UE eram essencialmente de natureza fiscal, considerava que os EM’s deveriam chegar a um acordo sobre a “abolição das barreiras de toda a espécie, a harmonização das regras, a aproximação das legislações e das estruturas fiscais, o reforço de sua coordenação monetária, bem como sobre as medidas de acompanhamento necessárias para suscitar a cooperação das empresas europeias (PALMA, 1998, p.73)”.

Era necessário encontrar uma forma que tratasse as transações intermembros como eram tratadas as transações realizadas no interior de cada EM. Para tanto, deveria ser adotado o princípio de tributação (e cobrança) no EM de origem. O princípio foi designado de origem restrita porque apenas a tributação das exportações e a desoneração das importações entre os EM’s assim seria procedida, sendo que com países terceiros (fora da UE) continuaria vigorando o princípio de tributação do país de destino. Nas transações intermembros o EM de origem tributaria o IVA com suas alíquotas e o EM de destino suportaria os créditos do IVA, assim não havendo nenhum rompimento na cadeia normal de débitos-créditos do IVA, e que é recomendável para as transações em um mercado integrado. Como resultado, tinha-se que cada EM receberia o IVA sobre as exportações e não mais sobre as importações, pelo que a abolição das fronteiras fiscais provocaria uma redistribuição de receita dos EM’s importadores líquidos a favor dos EM’s exportadores líquidos.

Ora, mas não se cogitava, fosse por justificativas teóricas, fosse por questões financeiras, que o produto da arrecadação das transações intermembros pertencesse ao EM de origem, de produção, mas sim o contrário, que a receita deveria continuar pertencendo ao EM de destino, do consumo dos bens e serviços. Isso requeria a concepção de um mecanismo de redistribuição de receitas entre os EM’s, para garantir que o IVA tributado e cobrado no EM de origem e suportado



como crédito no EM de destino, fosse a este último reembolsado, sem o qual seria utópica a meta para abolir as fronteiras fiscais.

Conforme PALMA (1998, p.78) “Foi fundamentalmente a partir de 1985, na esteira do Livro branco da Comissão, que se começaram a discutir os pormenores de eventuais sistemas de *clearing* ou câmaras de compensação. Tais sistemas reconduzem-se basicamente a dois tipos – a câmara central de regularização bilateral de saldos e a câmara multilateral de dados.”

Isto é, mantinha-se o princípio de destino para alocar a receita das transações intermembros, com a diferença de que a sua operacionalização não seria feita com o regime ‘transitário’ de ‘alíquota zero’ às exportações e ‘pagamento diferido’ às importações, mas sim com a ‘câmara de compensação’ fazendo a tarefa de atribuir a receita ao EM de destino. Cada EM depositaria na ‘câmara’ o IVA recolhido nas exportações feitas aos demais EM’s e reclamaria à ‘câmara’ o que havia suportado de créditos por importações advindas dos demais EM’s. Observe-se que, assim, ter-se-ia princípio de origem para tributar e cobrar e princípio de destino para alocar a receita do IVA.

Câmara central de regularização **bilateral** de saldos:<sup>179</sup>

- O contribuinte do EM importador informa para a sua jurisdição os créditos apropriados por entradas de outros EM’s, discriminando-os de acordo com cada um dos EM’s dos quais adquiriu bens e serviços;
- O EM importador totaliza referidos créditos, por cada um dos EM’s contra os quais reclama compensação dos créditos suportados, e informa a câmara;
- A câmara consolida os somatórios dos créditos reclamados por cada EM contra cada um dos demais e apura a posição líquida de cada EM:  $\sum$  créditos reclamados pelo EM (informação do próprio EM considerado) -  $\sum$  créditos reclamados contra o respectivo EM pelos demais EM’s (informação dos demais EM’s);
- Exemplo:  $\sum$  créditos reclamados por Portugal (informação prestada pelo próprio EM) -  $\sum$  créditos reclamados contra Portugal (informação prestada pelos demais EM’s);

---

<sup>179</sup> Mecanismo proposto por Grupo *ad hoc* do Conselho Europeu, que reuniu-se de fev. a jun. de 1986 para esboçar um sistema de compensação (XAVIER DE BASTO, 1998, p. 277).

- Se créditos reclamados por Portugal > créditos reclamados contra Portugal = posição credora de Portugal, que então saca o respectivo saldo líquido credor na câmara;
- Se créditos reclamados por Portugal < créditos reclamados contra Portugal = posição devedora de Portugal, que então deposita o respectivo saldo líquido devedor na câmara;
- Quanto à periodicidade de referido encontro de contas, a Comissão faz referência que poderia ser anualmente; pensamos que nada obsta que fosse mensalmente.

É importante que se observe que a posição final credora ou devedora de cada EM não depende apenas do que cada EM informa, mas também das informações prestadas pelos demais. Por isso diz-se que o mecanismo exige confiança e cooperação de todos os EM's.

Os créditos apropriados pelos contribuintes, totalizados por cada EM e informados/reclamados à câmara, não espelham a totalidade do consumo de cada EM de bens e serviços advindos dos demais EM's. Porque? Porquê os que prestam declaração de IVA para o fisco são os contribuintes do imposto, ou seja, não-contribuintes e consumidores finais (neste último caso as compras pelo correio, internet, etc.) não se apropriam de créditos de IVA nem tampouco prestam declaração de IVA ao fisco. Ao longo de todo este estudo temos distinguido as transações de contribuintes e não contribuintes de IVA, bem como transações destinadas a consumidores finais. Pois bem, então o mecanismo só compensa cada EM de destino da parcela de importações praticadas por contribuintes, de modo que a receita de IVA por exportações (saídas) para não contribuintes e consumidores finais, continua alocada no EM de origem, o EM exportador. É claro que a maior parcela é compensada. Por exemplo, nos IVA's canadenses esta questão das transações para não contribuintes e consumidores finais não é tão ressaltada pela literatura, pois não é considerada relevante. Lembremos que no Canadá os deslocamentos de consumidores finais não devem ser significativos, restando então a fração das transações para empresas não contribuintes de IVA.

Em tese, a soma algébrica dos saldos líquidos a pagar e os a receber da 'câmara de compensação' são equivalentes<sup>180</sup>, ou seja, a câmara está sempre em equilíbrio, 'em tese'.

---

<sup>180</sup> Como a proposta da Comissão é anterior à adoção do *Euro*, os estudos referem que as informações de cada EM seriam convertidas em *ecus*, com taxa de câmbio entre as moedas nacionais e o *ecus*, fixada segundo fórmula convencionada. Conforme PALMA (1998, p.80) "Por motivos de eficácia o processo de compensação anual seria assegurado de uma forma centralizada, sob a supervisão dos serviços da Comissão. Contudo, tratar-se-ia fundamentalmente de um sistema de regularização bilateral das receitas fiscais, baseado nos dados nacionais sobre o IVA o montante de origem de um outro EM."

O grande problema da câmara reside nos mecanismos de controle envolvidos. A apuração das posições credoras e devedoras de cada EM requer a cooperação e confiança entre as administrações fiscais, posto que o saldo de cada EM resulta da soma algébrica de valores informados por diferentes administrações; a soma final, de devedores e credores, tem que ser neutra; a tendência é mais EM's reclamando créditos do que confessando débitos perante a câmara. Uma idéia é a de ratear o prejuízo, o que também requer cooperação e desprendimento. Adicionalmente, persiste a questão de que a receita do IVA decorrente de exportações para não contribuintes e consumidores finais continua alocada ao EM de origem, ainda que referido consumo ocorra no EM de destino.

Em julho de 1987, o Ato Único Europeu confirmou que a partir de 1º de janeiro de 1993 seriam abolidas as fronteiras fiscais. Em vista disto, em agosto daquele mesmo ano, a Comissão da UE, através do 'Pacote Cockfield', apresentou um conjunto de propostas relativas à harmonização da tributação indireta e à abolição das fronteiras fiscais. A Comissão confirmou os pressupostos do Livro Branco, de adoção do princípio de tributação e cobrança no EM de origem. Nas palavras de PALMA (1998, p. 77) "Só desta forma se asseguraria que os sistemas de tributação indireta no espaço comunitário se tornassem comunicantes e contínuos, de modo a poder-se falar, não em doze mercados nacionais estanques entre si, mas num único mercado, num grande mercado sem fronteiras". Mas na ausência de fronteiras fiscais, como seria possível praticar alíquotas com diferenças significativas sem provocar fraudes fiscais? Como não havia perspectiva de harmonização das alíquotas, nem a curto nem médio prazo, foi concluído que enquanto subsistissem tais diferenças não havia como eliminar os controles de fronteiras.

Câmara **multilateral** de compensação: <sup>181</sup>

Para simplificar as obrigações das empresas e do fisco, a Comissão evoluiu para um sistema da câmara multilateral de dados. Um mecanismo no qual a posição final de cada EM (credora ou devedora) seria apurada apenas com as informações prestadas pelo próprio EM.

- O contribuinte do EM importador informa para a sua jurisdição os créditos apropriados por entradas (importações) de outros EM's e os débitos destacados por saídas (exportações) para

---

<sup>181</sup> Proposta da Comissão da UE (XAVIER DE BASTO, 1998, p. 278).

outros EM's (diferente da câmara bilateral, não precisa discriminar por EM de origem e por EM de destino);

- O EM importador totaliza os créditos suportados e os débitos auferidos e apura a sua posição líquida, com as suas próprias informações; então o EM informa à câmara o seu saldo líquido, ou seja, a sua posição final credora ou devedora junto à câmara;

- Exemplo:  $\sum$  créditos reclamados por Portugal -  $\sum$  débitos auferidos por Portugal;

- Se créditos reclamados > débitos auferidos = posição credora de Portugal, que então saca o respectivo saldo líquido credor na câmara;

- Se créditos reclamados < débitos auferidos = posição devedora de Portugal, que então deposita o respectivo saldo líquido devedor na câmara;

- A Comissão obteria as contas da câmara mensalmente, prazo considerado curto o suficiente para evitar problemas de fluxo de caixa dos EM's credores líquidos.<sup>182</sup>

É importante ressaltar que nesta modalidade de câmara também os créditos informados pelos contribuintes não contêm as compras feitas por não contribuintes e consumidores finais (inclusive vendas por correspondência ou por via postal), tal qual ocorre na câmara central de regularização bilateral de saldos, antes analisada. Já os débitos, são os decorrentes por saídas tanto para contribuintes quanto para não contribuintes e consumidores finais, pois o contribuinte do EM exportador detém esta informação. Pelo menos neste particular e, novamente no aspecto matemático, a câmara de compensação teria um resultado final superavitário, correspondente aos débitos de IVA (de todos os EM's) por vendas para não contribuintes e consumidores finais a outros EM's. Este saldo a Comissão refere que deveria ser repartido periodicamente entre os EM's, segundo critérios recomendados e que não vem ao caso explicitar.

A Comissão acreditava que esta modalidade era uma forma mais simples de 'câmara de compensação', menos complicada no plano da gestão, quer para os sujeitos passivos, quer para as administrações fiscais, relativamente ao sistema de compensações bilaterais.

No sistema multilateral cada EM era responsável pelo cálculo da sua posição líquida final face à 'câmara de compensação'. Cada EM determinaria quanto devia ou lhe era devido pelo mecanismo de *clearing*, sem considerar os montantes exigidos pelos outros EM's. Os países exportadores líquidos pagariam para a câmara e os importadores líquidos seriam pagos por ela. O

---

<sup>182</sup> A câmara multilateral de compensação também funcionaria em *ecus*.

sistema de compensação seria sujeito a controles contábeis internos rigorosos e regulares, com uma gestão central feita pela Comissão.

A Comissão reconhecia que deviam ser integradas medidas de controle no mecanismo de compensação, uma vez que estavam em jogos fluxos de receitas não negligenciáveis. Por outro lado, e ainda neste sentido, fazia-se notar que os elementos contábeis são susceptíveis de originar fraudes por parte dos sujeitos passivos ou simples erros. Destarte, deveria prever-se um conjunto de obrigações contábeis claramente definidas em matéria de verificação de contas e uma cooperação administrativa reforçada entre as administrações fiscais, recorrendo-se, tanto quanto possível, às novas tecnologias.

No seguimento das discussões ocorridas no Grupo *ad hoc*, a Comissão examinou a possibilidade de reforçar o controle mediante a aplicação de um sistema de *listing* para dar mais segurança ao mecanismo de compensação. Isto implicava em um grande trabalho administrativo, proporcional ao número de transações que teriam que constar no *listing*. Todavia, considerando pouco provável que fosse obtido um nível satisfatório de coerência entre as diferentes listas, a Comissão concluiu que não se constituía em forma de controle eficaz.

Nas duas modalidades de câmara verifica-se que o pensamento da Comissão sempre foi que em um sistema de IVA tributado e cobrado no EM de origem “... a câmara de compensação em tais circunstâncias será sempre um mecanismo necessário, mesmo que as taxas do imposto sejam unificadas, dado o respectivo objetivo consistir no fato de fazer afluir o imposto do EM de consumo.” Como observamos no modelo ‘travessia’ e no mecanismo proposto na PEC 41/03, bem como no ‘barquinho’, é possível tributar e cobrar na origem e atribuir a receita pertencente ao destino com outros mecanismos, ainda que em prejuízo à simplificação para os contribuintes.

Principais vantagens da câmara de compensação (tanto uma como outra modalidade):

- conferir simetria ao tratamento dado às transações internas de cada EM com as intermembros;
- reduzir o risco de sonegação;
- menores custos administrativos e maior neutralidade para os contribuintes (caso as alíquotas fossem harmonizadas);

Principais desvantagens da câmara de compensação (tanto uma como outra modalidade):

- redução da autonomia dos EM’s para legislar, inclusive para estabelecer alíquotas;

- a cobrança na origem reduz a sonegação; por outro lado, há que se considerar que fica reduzida a motivação do EM de origem em bem cobrar e fiscalizar um imposto que afinal não lhe pertence (os créditos que têm que ser concedidos aos importadores são independentes dos depósitos feitos à 'câmara').

Para obter incentivos positivos quanto a esforços por parte do EM de origem, nesta modalidade também poderia ser adotado sistema em que o somatório de créditos reclamados à 'câmara' que superassem os depósitos feitos na 'câmara' fossem financiados por uma contribuição adicional de cada EM, vale dizer, dividir os prejuízos, independentemente da identificação do EM que fosse 'culpado' pelo déficit financeiro da câmara. É previsível porque esta alternativa não foi acolhida.

Uma outra alternativa residiria em confrontar os depósitos (na câmara) e retiradas (da câmara) com estatísticas agregadas do fluxo comercial intermembros<sup>183</sup>, de modo a verificar as consistências/ divergências. Isso requeria que, a par da abolição das fronteiras fiscais, os contribuintes continuassem a prestar informações ao fisco a respeito das entradas e saídas intermembros. De uma forma ou de outra, há que se considerar que tanto para a câmara quanto para a balança comercial intermembros a fonte básica das informações é a mesma, ou seja, adviria das informações prestadas pelos próprios contribuintes. Então, na hipótese de fraude, a câmara continuaria deficitária, mais EM's reclamando posição credora do que EM's depositando na câmara.

Em virtude do exposto, embora o modelo apresentasse vantagens em relação ao regime de 'alíquota zero' com 'pagamento diferido', acabou não sendo adotado em face de seus complexos requisitos administrativos, talvez minimizados caso tivesse sido possível uma harmonização das alíquotas. Enfim, para reduzir a complexidade inerente ao ressarcimento aos EM's de destino, do imposto tributado e cobrado no EM de origem com o respectivo crédito suportado pelo EM de destino, pelo menos a harmonização das alíquotas era um requisito à operacionalização. Ainda que tais esforços tenham avançado ao longo dos anos, até hoje não foi conseguida uma harmonização suficiente na UE.

---

<sup>183</sup> O equivalente no Brasil aos dados da Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais - GI (cuja consolidação é feita pela COTEPE/ICMS) ou do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais Com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA.

#### 4.5.4.3 Fundo com Base em Estatísticas Macroeconômicas do Consumo - A Proposta da Comissão de 1996

Ainda que a proposta de 1987 do ‘Pacote Cockfield’ não tenha sido implementada, as discussões para adoção de um regime ‘definitivo’ não se encerraram na UE. As fragilidades do regime ‘transitório’ provocaram debates sobre o desenho do regime ‘definitivo’. Em mar/94 empresários e políticos apresentaram o ponto-de-vista alemão no relatório “modalidades do regime definitivo de tributação em IVA das trocas intracomunitárias de mercadorias e de prestações de serviços e de um sistema de compensação”. Em setembro de 1995 o Parlamento Europeu, no documento *Options for a Definitive VAT System*, apontou três alternativas: continuar no sistema vigente; passar a um princípio de tributação e cobrança na origem com sistema de compensação; considerar o IVA como imposto federal da UE. Em julho de 1996 a Comissão retomou o tema, não mais se referindo a um regime ‘definitivo’ mas sim a um ‘novo sistema comum do IVA’<sup>184</sup>.

Os três princípios fundamentais do ‘novo sistema comum do IVA’ eram: “Cada sujeito passivo deverá ter um único lugar para a tributação de todas as suas operações efetuadas no interior da Comunidade; a repartição da receita pelos Estados-membros será efetuada com base em ‘estatísticas macroeconômicas do consumo’; as alíquotas normais do imposto deverão ser aproximadas, admitindo-se uma banda de variação não superior a 2 pontos percentuais (ALEXANDRE, 1998, p. 65)”.

Como se observa, a proposta de 1996 também preconizava o princípio de tributação e cobrança no EM de origem e atribuição de receita ao EM de destino, pelos mesmos motivos propugnados em 1987. Todavia, propunha evitar os problemas da ‘câmara de compensação’. A diferença básica residia em utilizar estatísticas macroeconômicas agregadas de consumo de cada EM, com base em dados das contas nacionais, para alocar a receita ao EM de destino. Ressalte-se que tanto a receita das transações intramembros quanto as decorrentes de transações intermembros seriam repartidas segundo referidas estatísticas, nos moldes do ‘fundão’ analisado

---

<sup>184</sup> Um sistema comum do IVA - Programa para o mercado interno. Apresentado pela Comissão das Comunidades Europeias (COM 328(96) Final. Bruxelas, 10 de Julho de 1996, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 383 Jul/Set de 1996.

no tópico 4.5.2.1. No final, a receita alocada em cada EM independia da arrecadação feita em suas respectivas jurisdições.

A Comissão propunha também uma harmonização do IVA em toda a UE, inclusive quanto à convergência das alíquotas. Para não reduzir demais a autonomia dos EM's, as alíquotas poderiam variar em 1 ou 2 pontos percentuais, uma medida de certo modo inútil já que a receita pertencente a cada EM seria proporcional ao seu consumo, segundo estatísticas 'macro' e não proporcional à sua arrecadação.

A Comissão supunha que o sistema permitiria ultrapassar as desconfianças manifestadas quanto ao funcionamento da 'câmara de compensação'. Deixaria assim de existir a segmentação dos então quinze territórios dos EM's, simplificando as obrigações dos sujeitos passivos.

Ora, mas se a proposta da Comissão visava justamente simplificar a vida dos contribuintes e dos fiscos, inclusive propondo um 'único lugar' de tributação, onde é que seriam obtidas as estatísticas macroeconômicas do consumo? ALEXANDRE (1998, p.68) informa que "Relativamente a este aspecto talvez deva ser referido que existe uma proposta de Decisão do Conselho sobre 'Um programa estatístico da Comunidade (1999-2002)', no qual se deverá ter em conta as necessidades estatísticas relativas à proposta do 'novo sistema comum do IVA', tendo em vista a repartição das receitas do IVA com base nos dados macroeconômicos do consumo." Um outro ponto que não é explicitado pela Comissão e que é presumido na literatura, é que a distribuição da receita segundo o consumo teria que ser feita por uma instância supranacional da UE. Bem, estamos em 2005 e a UE continua com seu regime 'transitório'.

Para SMITH (1997), a desnecessidade de identificar as transações intermembros não chega a representar um grande mérito em termos de simplificação que justifique adotar o regime 'definitivo'. Uma desvantagem reside em que persistem os desestímulos a adequados esforços de fiscalização. Outra, que alguma realocação de receita seria inevitável, *vis a vis* o regime 'transitório', pois não há como assegurar que o regime vigente de fato espelhe o consumo existente em cada EM. Também requer um alto grau de confiança e colaboração entre os países membros para que seja factível.

Um outro princípio fundamental do 'novo sistema comum do IVA', feito pela Comissão em 1996, o de 'lugar único' de tributação, ficaria viabilizado se a receita do IVA fosse repartida entre os EM's segundo as estatísticas de consumo. Permitia que as empresas que operam em mais



que um EM não mais precisassem interpretar a legislação de todos os EM's, então seria possível definir um único local (EM) para a tributação (ainda que surgisse o risco de que as firmas preferissem sediar-se onde a fiscalização fosse mais permissiva.). Um ponto interessante em (ALEXANDRE, 1998, p.67) é que o lugar de tributação ficaria dissociado do local onde os bens se encontrassem fisicamente, eliminando uma série de controles burocráticos, como é o caso das operações triangulares. Outras complicações do regime 'transitório' poderiam ser suprimidas, tais como as relativas às prestações de serviços.

Com o 'lugar único' de tributação, o direito à dedução do IVA suportado em qualquer EM da UE seria dedutível no EM onde o sujeito passivo tem registrado para efeitos de IVA, um fator relevante para simplificar o regime.

Um outro princípio fundamental do 'novo sistema comum do IVA', feito pela Comissão em 1996, consistia em um elevado grau de harmonização das alíquotas, uma parte sensível do processo pelas implicações políticas e econômicas que encerra e que até hoje não foi obtido a contento. Assim, além dos três princípios basilares elencados pela Comissão em 1996, o programa previa a necessidade de harmonizar ainda mais a base de tributação, as isenções, o reforço da cooperação entre as administrações fiscais. Conforme ALEXANDRE (1998, p.70)

Com o objetivo de estabelecer um novo espírito de cooperação assente numa base de compreensão e confiança mútuas e, a 'alteração do Estatuto do Comitê IVA' que, de 'Comitê Consultivo', em que as orientações nele aprovadas não têm qualquer valor jurídico, passaria a 'Comitê Regulamentar' e as respectivas orientações, relativas à interpretação das normas legislativas, passariam a ser adotadas por maioria qualificada e vinculativas quanto à sua aplicação pelos Estados-membros. Com efeito, não nos podemos esquecer que uma das principais dificuldades na aprovação das propostas de diretiva apresentadas pela Comissão ao Conselho é a existência da 'regra da unanimidade' prevista nos artigos 99 e 100-A, n.º 2, do Tratado da União Européia. (...) O problema que se coloca, portanto, é o de saber até que ponto os Estados-membros estão, politicamente, dispostos a prescindir do direito, que ainda mantêm, de rejeitar qualquer proposta de caráter legislativo em matéria fiscal (...) a favor de um aprofundamento do processo de harmonização, tendo em vista a passagem ao regime definitivo de tributação na origem.

Com é possível concluir, a UE ainda não reuniu estes atributos. A regra de unanimidade ainda está em vigor e pode-se vislumbrar dificuldades maiores para aprovação de matérias legislativas com o aumento de países que passaram a integrar a UE.

KEEN e SMITH (1996) consideram que tanto os sistemas de 'câmara de compensação' de 1985 e 1987 como o de 'estatísticas agregadas de consumo' de 1996 não apresentam

vantagens que justifiquem abandonar o regime ‘transitório’. O problema é que não se sabe por quanto tempo este regime será sustentável. Em vista disto, os autores propuseram o VIVAT, analisado a seguir.

#### 4.5.4.4 *Viable Integrated VAT- VIVAT*

Partindo do pressuposto de que o regime vigente na UE seria de fato ‘transitório’, bem como estudando alternativas para melhorar as propostas da Comissão de 1987 e de 1996, KEEN e SMITH (1996) e SMITH (1997) propuseram o VIVAT (algo como ‘IVA Integrado Viável’), para proteger de fraudes as transações intermembros. A rigor a proposta também contempla o princípio de tributação e cobrança no EM de origem, e difere quanto à possibilidade e flexibilidade maior para cada EM estabelecer suas alíquotas. Lembrando dos princípios antagônicos que devem ser compatibilizados em nosso objeto de pesquisa, neutralidade *versus* autonomia, o VIVAT propunha mecanismo com menor necessidade de harmonizar as alíquotas e, portanto, menor restrição à autonomia de cada EM.

A diferença essencial em relação às propostas de 1985 e 1987 (‘câmara de compensação’) e 1996 (partilha com estatísticas macroeconômicas de consumo), é que o VIVAT não requer uniformidade em todas as alíquotas, mas apenas das alíquotas das transações praticadas entre contribuintes do IVA, não significando que isto seja pouco em termos de requisito à harmonização e, por consequência, para obter consenso entre os EM’s.

A sistemática do VIVAT consiste em adotar dois IVA’s em cada EM: um IVA harmonizado para as transações entre contribuintes (transações ditas ‘intermediárias’) e um IVA para as transações destinadas a não contribuintes do IVA e consumidores finais (transações ditas ‘finais’). Para o caso das transações entre contribuintes (tanto intra como intermembros) a alíquota teria que ser uniforme em toda UE. Para as transações finais poderia ser preservada a autonomia para cada EM estabelecer as alíquotas. A lógica reside em o imposto das transações entre contribuintes se anula na cadeia de débitos-créditos do IVA, pois o que determina o montante de receita é a alíquota praticada no último estágio. Assim, nas transações finais, nas quais não há estágio subsequente e a história termina aí, não haveria necessidade de uniformizar as alíquotas, restringindo a autonomia dos EM’s mais do que o necessário.

A alíquota uniforme do IVA harmonizado deve ser inferior às praticadas nas transações finais, de modo que a distribuição da receita do IVA entre os EM's, em relação à receita auferida por cada um com o regime vigente, sofra pouca alteração.

Como a cobrança se dá no EM de origem, é necessário estabelecer o mecanismo para atribuir a receita para o EM de destino, e para tanto o VIVAT também requer uma espécie de 'câmara de compensação', para ressarcir o EM de destino dos créditos advindos de outros EM's, os quais foram apropriados em conta-corrente fiscal pelos contribuintes importadores. Aparentemente a única vantagem em relação à 'câmara de compensação' anteriormente proposta, é que a uniformidade das alíquotas facilita a tarefa, pois se as alíquotas intermediárias forem calibradas em níveis mais baixos, é menor o volume de recursos que a 'câmara' precisa compensar.

Para a administração tributária, no VIVAT é **indispensável** distinguir entre transações intermediárias e finais mesmo que a transação seja para um consumidor local. É necessário que o vendedor identifique o nº de registro do comprador para saber se está vendendo a um contribuinte de IVA ou não, pois as alíquotas diferem em um e em outro caso, aliás, a virtude e lógica do modelo. Os autores reconhecem a complexidade administrativa adicional e também apresentam as vantagens e desvantagens do VIVAT, conforme segue, primeiro as vantagens (KEEN E SMITH, 1996, p.408-409):

- não requer que as alíquotas praticadas em todas as operações sejam harmonizadas/ uniformes;
- o VIVAT é uma modalidade de IVA dual, cujos modelos alternativos têm sido apontados como solução em contextos federativos por preservar um certo grau de autonomia e ao mesmo tempo melhorar o nível de coordenação entre os membros;
- o VIVAT pressupõe o princípio de tributação no EM de origem, então não é necessário adotar alíquota zero nas transações intermembros, com isto melhor protegendo o imposto contra fraudes, bem como permitindo que a cadeia débito-crédito não seja interrompida;
- a atribuição de receita ao EM de destino é operada pela 'câmara de compensação' dos débitos-créditos das transações intermembros, cuja administração fica facilitada com a alíquota uniforme nas transações entre contribuintes. Alternativamente, poderia ser feita através de estatísticas agregadas de comércio intermembros.

As desvantagens também são reconhecidas pelos autores, que apontam alternativas de

superação (KEEN E SMITH, 1996, p.410):

- no VIVAT, se por um lado não existe diferença de tratamento tributário entre as operações intra e intermembros, por outro lado requer que todas as vendas sejam identificadas, se intermediárias ou finais, o que representa uma complexidade e custo administrativo nada desprezível. Os autores dizem que os próprios compradores teriam interesse em informar corretamente o número de registro senão suas compras seriam tributadas com a alíquota final, que seria superior à intermediária harmonizada;
- o VIVAT não é viável se a alíquota intermediária for muito inferior à alíquota final senão os créditos dos contribuintes que realizam transações finais ficam muito baixos e ocorre estímulo para não registrar as vendas subseqüentes sujeitas ao débito do imposto<sup>185</sup>. Os autores argumentam que essa dificuldade não é relevante se não houver diferença significativa entre as alíquotas das transações intermediária e final.

MCLURE chama a atenção para o ponto que KEEN e SMITH (1996 p.406) admitem “Um custo administrativo adicional significativo (...) que seria necessário para comerciantes e autoridades da receita para a distinção entre vendas a consumidores finais e vendas a comerciantes registrados no IVA (exceto em países onde a alíquota de imposto estabelecida para vendas a consumidores finais fosse igual à alíquota da comunidade para transações intermediárias). Este não é um fardo trivial.” Já BIRD e GENDRON (1998, p.432) destacam que “o modelo de Keen-Smith de fato corrige uma assimetria entre o comércio interno de um Estado-membro e o comércio entre Estados-membros, criando uma outra, entre vendas a contribuintes registrados e vendas a consumidores finais.” Além disso, o modelo Keen-Smith exige um mecanismo de compensação de créditos tributários entre os EM’s, uma característica inerente ao modelo da ‘câmara de compensação’ que não tem conseguido produzir convencimento. Os próprios autores (p. 406) reconhecem que “o VIVAT prescinde de alíquota zero de exportações efetiva, em virtude do que surge a questão da compensação”.

Como alternativa ao regime ‘transitório’ da UE, MCLURE defende o modelo ‘barquinho’ ou o CVAT como superiores ao VIVAT porque “seria possível aos Estados-membros da UE para proteger o seu ‘sistema de transição’ atual de cobrança no destino, que depende da alíquota zero e

---

<sup>185</sup> Piffano (2001) observa que a diferença de alíquota pode provocar fraudes, com não contribuintes e consumidores finais se passando por contribuintes.

do pagamento diferido, ao invés de adotar solução menos atrativa como a proposta de Keen-Smith, que exige dos vendedores a distinção entre vendas a comerciantes registrados e outras vendas, ou a partilha de receitas, solução ‘definitiva’ proposta pela Comissão da UE, que envolve a total perda de autonomia sobre as alíquotas do IVA”.

#### 4.6 ALEMANHA - COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO ENTRE AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Classificar o IVA alemão em um específico tópico deste trabalho não é oportuno nem útil. A inclusão da Alemanha no trabalho, ainda que brevemente, é justificada por tratar-se de uma federação que tem imposto do tipo IVA, legislado pelo governo central, mas administrado pelos estados, um ‘federalismo administrativo’ com alto grau de cooperação existente entre as instituições, justamente o que falta muito no federalismo fiscal brasileiro.

No que se refere ao IVA e quanto à competência tributária/legislativa, o modelo alemão pode ser considerado uma “solução centralizada” que indicaria por uma classificação no tópico de IVA de competência da união. O imposto é tributado e cobrado no estado de origem, inexistente a problemática das operações interestaduais, o imposto funciona como um IVA nacional.

Ocorre que toda a administração tributária é dos estados, que também operacionalizam as transferências do IVA, tanto vertical (para a união e para os municípios) quanto horizontal (entre os estados). Os estados também têm presença atuante nas decisões tributárias e distributivas através do Conselho Federal (*Bundesrat*), a Câmara dos estados (*länder*). Como a totalidade do IVA é distribuída entre os três níveis de governo e entre os próprios estados, segundo diversos critérios, o sistema também poderia ser classificado no tópico de IVA’s com cobrança na origem e repartição do produto da arrecadação com mecanismo do tipo ‘fundão’, até porque os critérios de partilha na Alemanha prescindem de estatísticas do comércio interestadual (ou *interländers*).

Também não deixa de ser um IVA compatilhado se o foco de análise privilegiar o alto nível de coordenação legislativa e administrativa existente entre a união e os estados e estes entre si. A conclusão é que o federalismo alemão é peculiar, *sui generis*, e só poderia ser enquadrado em apenas uma das seções de nossa tipologia com restrições.

Depois da II guerra mundial as forças de ocupação desenharam uma nova divisão político-territorial para a Alemanha, demarcando os estados com critérios de tamanho em termos econômicos e populacionais, o que permitiu um grau maior de homogeneidade entre os estados. Depois da experiência totalitária comandada pelos nazistas, foi concebida uma estrutura para conferir aos estados participação no processo legislativo, instituindo garantias para que eles participem na formulação da legislação nacional. Com isso a intervenção dos estados no processo político foi definida através da criação de um Conselho que os representa junto ao Parlamento. MORAES (2001, p.21) lembra que “...o norte de sua configuração institucional sempre foi, desde suas origens, a preocupação com a unidade nacional e o entrelaçamento entre governo federal e governos subnacionais”, ou seja, a história de cooperação federativa é bem anterior à segunda guerra.

MORAES (2001) caracteriza a Alemanha como um arranjo federativo altamente formalizado, legitimado e coordenado. A ação governamental visa à unidade econômica e à equalização das capacidades financeiras entre todos os níveis de governo. É um exemplo de eficácia institucional, por conta de sua trajetória histórica e de seus traços distintivos, que acabam por incorporar diferentes modelos de Estado. É capaz de mobilizar os diversos interesses da sociedade para preocupações altamente distributivas, de modo a alcançar uma equalização vertical e horizontal de recursos que permite obter patamares equitativos de serviços públicos em todo o território nacional.

É a eficácia institucional deste particular arranjo federativo que caracteriza a dinâmica das relações financeiras intergovernamentais e que permite obter resultados práticos.

Primeiro, pelo elevado grau de formalização e sofisticação das regras (...). Segundo, pela qualidade da democracia alemã (...). Terceiro, por causa do alto nível de cooperação e coordenação intergovernamental, possibilitado: a) pelo Conselho Federal (*Bundesrat*), por meio do qual os entes federados participam diretamente da confecção da legislação federal; b) pela interdependência administrativa e de planejamento; e c) pela atuação da Justiça Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), tribunal de última instância com a função explícita, entre outras, de resolver querelas entre as diferentes esferas governamentais (MORAES, 2001, p.22).

O Conselho Parlamentar (*Bundestag*) que representa o povo tem como principais atribuições a legislação, a eleição do primeiro ministro e o controle do governo. O Conselho Federal (*Bundesrat*) “ ... representa os dezesseis Estados (*Länder*) que compõem a Federação, é

formado por membros indicados pelos mesmos e, mediante sua participação na definição da legislação e na administração nacional, funciona como uma espécie de segunda Câmara do Parlamento. ARAUJO (1999, p.108 )”. Todas as leis que afetam interesses dos estados são sujeitas à aprovação do *Bundesrat*, resultando em um mecanismo obrigatório de cooperação.

Assim, com uma estrutura altamente regulada, a operacionalização depende das instituições e organizações subjacentes, cuja análise adequada extrapola os limites deste trabalho, mas que devemos referir, pois apenas a história destas instituições é que permite verificar concretamente como as coisas funcionam nesta peculiar federação. Após uma detalhada análise a respeito, MORAES (2001, p.294) conclui que “...o arranjo federativo alemão baseia-se nos princípios de integração e uniformização das condições de vida em todo o território nacional.” o que caracteriza a Alemanha como um “... federalismo cooperativo, cujo traço distintivo é a coordenação intergovernamental.”

O autor refere que um complexo arranjo federativo como este tem seu preço, destacando-se a relativamente baixa capacidade de adaptação institucional, devido ao peso excessivo dispensado à cooperação, havendo necessidade de obter consensos para empreender qualquer mudança. “O pouco espaço reservado ao conflito (...) é o principal óbice a uma maior agilidade institucional (p.140)”. Esse fator não causa impasse decisório, mas impõe um ritmo mais lento aos processos, pois a cooperação e coordenação têm uma dinâmica própria.

A reforma constitucional de 1969 deu o traço distintivo ao sistema: funções compartilhadas; ajuda financeira da união; partilhamento dos principais impostos entre os níveis de governo; esquema de distribuição de receitas e transferências para obter uniformidade nas condições de vida em todo o território nacional. (MORAES, 2001, p.253).

A sistemática de tributação sobre o valor agregado foi adotada a partir de 1968. Em 1980 foi promovida a compatibilização da legislação nacional com as normas da UE constantes da Sexta e da Oitava diretivas referentes ao IVA. Em 1993, o regime ‘transitório’ previsto na Sexta Diretiva foi implementado.

Nas competências tributárias tanto há competências exclusivas como compartilhamento de tributos. Quanto ao IVA a legislação tributária é centralizada e compete aos estados administrar e arrecadar. O sistema alemão de repartição é curioso porque admite uma distribuição vertical ascendente de receita e também descendente (para os municípios). Os estados repassam

receita para o governo central e os municípios, sendo que estes repartem o seu imposto das indústrias com os estados e o governo federal. Interessante que há uma redistribuição horizontal da receita do IVA entre os próprios estados.

Os estados são especialmente os principais responsáveis pela administração alemã, inclusive a administração tributária. Neste particular, o papel do governo central se restringe ao controle das aduanas (inclusive do IVA incidente nas importações) e de alguns *excises* incidentes sobre tabaco, bebidas alcoólicas (exceto cerveja), café, minerais e petróleo e das taxas fixadas pela UE.

SPAHN e FÖTTINGER (1997) informam que a redistribuição horizontal de recursos requer inicialmente a determinação da capacidade fiscal de cada estado, que basicamente leva em consideração a soma da receita tributária total do estado (ajustada em razão de encargos especiais) com a receita local (ajustada em função de fatores como densidade populacional e grau de urbanização, dentre outros).

A medida obtida é relacionada a um padrão de equalização para o mesmo estado, que deriva da capacidade média fiscal *per capita* de todos os estados multiplicada pela população do estado em questão. Por fim, a diferença entre a capacidade fiscal e o padrão é gradualmente equalizada mediante a utilização de taxas de redistribuição. A capacidade fiscal de cada estado, incluindo-se aí os pagamentos advindos da equalização deve atingir pelo menos 95% da média aplicável ao conjunto dos estados. Os pagamentos relativos à equalização são feitos, também gradualmente, pelos estados cuja capacidade fiscal excede a média padrão.

Quanto ao IVA, a repartição horizontal da quota-parte dos estados e em uma primeira rodada é feita com 75% dos recursos repartidos com critério do número de habitantes, mediante pressuposto de que, embora em última instância seja o consumidor final que paga o tributo, a arrecadação nem sempre ocorre na jurisdição em que o consumidor reside. Os 25% restantes são distribuídos com propósitos explícitos de equalização das condições de vida entre as regiões, mediante complementação de receita aos estados mais pobres, para elevar a receita *per capita* disponível dos estados que estejam abaixo da média nacional.

Com a reunificação e com a integração da UE novas condições e parâmetros são impostos, mas o federalismo alemão continua a manter seus traços de federalismo cooperativo. “A unificação alemã teve que dar conta de transformar e incorporar um Estado totalmente



centralizado, dividido em pequenos distritos e comunidades, a uma estrutura federativa institucionalmente sofisticada e já consolidada (MORAES, 2001, p.136)”.

O autor informa que no início da reunificação, de out/90 a dez/94, coexistiram dois sistemas distintos de relações financeiras intergovernamentais. Os novos estados e municípios ficaram fora do esquema de distribuição horizontal, mas contaram com recursos do governo federal. A partir de jan/95 a integração foi consolidada, com regras iguais para todos os membros. O excesso de equalização fiscal que resulta do esquema de transferências intergovernamentais provoca insatisfação principalmente de três estados (*Wuerttemberg, Baviera e Hessen*), que formalizaram ação junto ao Tribunal Constitucional contra o mecanismo de transferências interestaduais. Isto porque, depois de finalizadas as rodadas de equalização e feitas todas as transferências compensatórias, alguns dos estados receptores líquidos de recursos ficavam em melhor posição relativa em termos de capacidade fiscal do que os próprios transferidores líquidos. Com a decisão favorável aos impetrantes, os governadores tentam formular uma proposta de mudança nas relações financeiras intergovernamentais. Uma nova lei de equalização foi feita para vigorar a partir de 1995.

Os tributos mais significativos são o imposto de renda, tanto da pessoa física como da pessoa jurídica e o IVA, que são cobrados e administrados pelos estados. Como em qualquer federação é claro que nem todas as partes ficam satisfeitas, como do caso da disputa pela divisão das quotas-partes do IVA, imposto que interessa mais ao nosso estudo, cuja partilha evoluiu conforme tabela adiante.

A alíquota interna normal do IVA é de 16%. Há uma alíquota reduzida de 7% que incide sobre alimentos, obras de arte e madeira em bruto. É concedida isenção para concertos, teatros, museus, instituições desportivas, serviços educacionais, serviços médicos e hospitalares, bem como serviços bancários.

| Anos        | União  | <i>Lander's</i> (1) | Anos    | União  | <i>Lander's</i> (1) |
|-------------|--------|---------------------|---------|--------|---------------------|
| 1970/71     | 70%    | 30%                 | 1986/92 | 65%    | 35%                 |
| 1972/74     | 65%    | 35%                 | 1993/94 | 63%    | 37%                 |
| 1975/77     | 69%    | 31%                 | 1995    | 56%    | 44%                 |
| 1978 a 1982 | 67,50% | 32,50%              | 1996/97 | 50,50% | 49,50%              |
| 1983        | 66,50% | 33,50%              | 1998    | 51,20% | 48,80%              |
| 1984/85     | 65,50% | 34,50%              |         |        |                     |

FONTE: MORAES (2001, p.244)

(1) inclui a parcela dos Municípios

Embora a administração e a arrecadação dos impostos federais sejam feitas pelos estados, um certo controle é atribuído ao governo central, como meio para uniformizar os procedimentos. Assim, a auditoria pode contar também com a participação de fiscais federais se houver interesse relevante da Federação ou diante de conflitos de interpretação da legislação. Quando o entendimento do governo central diverge daquele do estado, e não havendo acordo, são elaborados dois relatórios, estadual e federal, os quais são submetidos à direção superior.

As vantagens do sistema alemão de IVA são as que decorrem de uma solução centralizada. O imposto opera de forma harmonizada, tanto no plano nacional quanto na UE, um imposto neutro e uniforme, em decorrência pode ser obtida uma simplificação tributária para os contribuintes. Inexiste a problemática das operações interestaduais, guerra fiscal e afetação na formação do preço e competitividade das firmas.

A principal desvantagem apontada pelos críticos reside na restrição à autonomia das unidades subnacionais, como de fato se pode esperar de uma solução centralizada. Todavia, em sendo o princípio da autonomia um valor que carrega inúmeros atributos de natureza política e não apenas técnica, na Alemanha a questão da autonomia federativa precisa ser relativizada e contextualizada. Ocorre que na Alemanha, segundo ARAUJO (1999, p.110)

...a autonomia subnacional é entendida muito mais como a capacidade dos Estados intervirem no processo legislativo definido em escala nacional do que no seu poder de tomar decisões individualmente. Nesse sentido, uma vez que o modelo em questão contempla a possibilidade dos Estados participarem ativamente da formulação das regras concernentes à partilha tributária, considera-se que o requisito da autonomia é respeitado. (...) os Estados, não apenas aceitam a centralização da legislação tributária, como concordam em administrar tributos cuja receita não lhes é inteiramente destinada sem que isto engendre inadequados esforços de fiscalização. Além disso, os impostos são recolhidos em benefício próprio e do governo central, como se prestam a transferências interestaduais com o objetivo de equalização de desequilíbrios horizontais. Isto significa que os Estados alemães, ao invés de se comportarem como partes independentes entre si e sem comprometimento com os interesses da nação, atuam como verdadeiros agentes da Federação. E, conforme mencionado, isto só é possível em função do caráter marcadamente cooperativo do federalismo alemão que, em boa medida, foi condicionado pelas circunstâncias especiais em que foi conduzida a reconstrução político-territorial após a guerra.

No aspecto institucional e quanto aos rumos futuros das relações financeiras intergovernamentais, MORAES (2001, p.295) elenca as críticas que são feitas ao modelo alemão:

O caráter infra-estatal da distribuição de responsabilidades e competências entre as distintas esferas de governo e que geraria altos custos de decisão política e de administração, além de tornar o processo de

oferta de bens públicos supostamente menos transparente para o cidadão comum; o compartimento dos principais impostos da economia entre as instâncias de governo, o que implicaria baixa autonomia financeira dos governos subnacionais; o esquema de compensações financeiras, cuja dinâmica objetivaria um excessivo nivelamento das capacidades financeiras das jurisdições subnacionais.

O autor refuta detalhadamente as críticas e sintetiza informando que é mais importante ir a fundo na base político-institucional desse arranjo federativo do que empreender uma análise meramente economicista. Uma ampla gama de instituições formais e informais sustenta a qualidade e a abrangência da democracia alemã, incluindo-se aí o alto grau de coordenação existente entre essas unidades.

#### 4.7 QUADROS SINTÉTICOS DE ANÁLISE DOS MODELOS

Nesta seção apresentamos alguns quadros que resumem os modelos que foram analisados nas seções anteriores deste capítulo. O propósito não é apenas o de resumir, como também facilitar a visualização das alternativas estudadas, submeter os modelos a alguns critérios, atributos e características comuns de análise, contemplando alguns dos elementos que já foram analisados e que constam deste capítulo, bem como inserindo alguns atributos adicionais e que serão úteis para a conclusão deste trabalho, com vistas a contribuir na identificação das alternativas mais recomendáveis para o ICMS (ou IVA) nas operações interestaduais no Brasil.

Os quadros não são analisados na forma discursiva, por um lado porque eles são auto-explicativos, por outro porque os modelos já foram analisados nas seções anteriores. De todo modo a conclusão deste trabalho também resgata as principais questões contempladas neste capítulo quatro.

Como alguns modelos se assemelham em relação aos pressupostos básicos, mecanismo operacional, vantagens e desvantagens, então é possível agrupá-los pelas semelhanças, segundo critério e objetivos específicos, para facilitar a comparação e visualização. Por exemplo, é possível identificar os modelos que comportam o mesmo princípio tributário jurisdicional que é aplicado na coordenação internacional, como no caso do princípio de destino puro: alíquota zero, certificado de crédito e o regime transitório da UE.

Na classificação empregada segundo a tipologia de análise do capítulo quatro, tem-se:

- competência tributária (legislativa) da união: Pedro Parente 2 (PP2); Canadá: *Goods and Services Tax* - GST e *Harmonized Sales Tax* – HST;
- competência tributária compartilhada entre a união e os estados: barquinho; Canadá: o IVA dual *Goods and Services Tax* - GST e *Quebec Sales Tax* - QST; *Compensating Value Added Tax* - CVAT; *Shared Value Added Tax* – SVAT;
- competência tributária dos estados com cobrança integral no estado de destino: alíquota zero; certificado de crédito; regime atual na UE;
- competência tributária conjunta dos estados com cobrança no estado de origem - sujeição ativa do estado de origem com cobrança no estado de origem: fundão; fundinho; coeficientes de participação; câmara de compensação; proposta da Comissão da UE (1996: fundo com estatísticas ‘macro’); *Viable Integrated VAT* – VIVAT;
- competência tributária conjunta dos estados com cobrança no estado de origem - sujeição ativa do estado de destino com cobrança no estado de origem: travessia; PEC 41/03;
- Alemanha: cooperação e coordenação entre as unidades da federação; competência compartilhada entre a união e os *lander* para tributar, cobrar e partilhar receita.

Uma classificação útil é segundo o critério espacial (local de cobrança) da hipótese de incidência:

- Parte no estado de origem e parte no estado de destino: sistema atual de ICMS;
- No estado de destino: alíquota zero, certificado de crédito, regime transitório da UE, *Harmonized Sales Tax*- HST e *Quebec Sales Tax* – QST;
- No estado de origem: Pedro Parente 2, barquinho, *Compensating Value Added Tax*- CVAT, *Shared Value Added Tax* – SVAT, fundão, fundinho, coeficientes de participação, câmara de compensação, proposta da Comissão da UE (1996: fundo com estatísticas macro), *Viable Integrated VAT* – VIVAT e Alemanha.

E agora segundo o mecanismo adotado para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino:

- Operacionalizado pelo contribuinte (mecanismos automáticos): sistema atual de ICMS, alíquota zero, certificado de crédito, regime transitório da UE, *Quebec Sales Tax* – QST, barquinho, *Compensating Value Added Tax* - CVAT, *Shared Value Added Tax* – SVAT;

- Operacionalizado pelos Entes Políticos mediante partilha tipo fundo: *Harmonized Sales Tax* - HST, Pedro Parente 2, fundão, proposta da Comissão da UE (1996: fundo com estatísticas macro), Alemanha;
- Operacionalizado pelos Entes Políticos mediante partilha tipo encontro de contas: fundinho, coeficientes de participação, câmara de compensação, *Viable Integrated VAT* – VIVAT.

QUADRO 4 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, PRINCÍPIO JURISDICIONAL INTERESTADUAL E CARACTERÍSTICAS

Continua

| COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS COM COBRANÇA (PARCIAL) NO ESTADO DE ORIGEM |  |
|---|--|
| Modelo  | ICMS - sistemática atual   |
| Sujeito Ativo   | estado de origem e de destino tributam e cobram suas respectivas parcelas  |
| Sujeito Passivo   | contr.do est.de origem em relação à op. interest. própria; contr.do est.de destino em relação à diferença de imposto resultante da aplicação da alíquota na operação subsequente e os créditos por aquisição em outros estados |
| (Recolhimento)  |  |
| Critério Espacial   | território do estado de origem e de destino, respectivamente   |
| Mecanismo Operacional e   | automático e operacionalizado pelo contribuinte; cada SA cobra sua respectiva parcela; alíquotas interestaduais diferenciadas (7% ou 12%) e inferiores às incidentes nas operações dentro do Estado                            |
| Alíquota  |  |
| Princípio (p/ a Cobrança)   | de origem restrita (misto ou híbrido)  |
| Princípio (Para Atribuir  | proporcional à cobrança feita pelo estado de origem e pelo estado de destino; contribuintes (localizados tanto no estado de origem quanto no estado de destino) operacionalizam a partilha de receita                          |
| Receita)  |  |
| Proposição no Brasil  | logo depois do início do ICM, pelos estados ditos 'consumidores'; opera mediante RS  |
| Autor(es)   | técnicos das Secretarias de Fazenda dos Estados do Nordeste  |
| Experiência Prática   | Brasil é o único caso  |

Continuação

| COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (LEGISLATIVA) DA UNIÃO |   |
|---|---|
| Modelo  | Pedro Parente 2   |
| Sujeito Ativo                                 | união   |
| Sujeito Passivo                               | na jurisdição de origem   |
| Critério Espacial                             | território de origem  |
| Mecanismo Operacional e                       | para o contribuinte, automático; ausência de problemas de coordenação interestadual pois o imposto opera como um IVA nacional; alíquotas uniformes a nível nacional; alíquota dos estados na forma de adicionais incidentes sobre a mesma base do IVA federal |
| Alíquotas                                     |   |
| Princípio (p/ a Cobrança)                     | origem pura   |
| Princípio Para Atribuir                       | destino integral; critérios de partilha proporcional ao consumo dos estados; simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha   |
| Receita aos Estados                           |   |
| Proposição no Brasil                          | PEC 175/95 na redação de EC Substitutiva proposta pelo Executivo Federal em dez/98  |
| Autor(es)                                     | Executivo Federal/ Ministério da Fazenda  |
| Experiência Prática                           | Canadá: governo federal legisla e cobra o seu IVA ( <i>Goods and Services Tax</i> - GST) e também, na forma de adicional, o IVA de três províncias ( <i>Harmonized Sales Tax</i> - HST)   |
| Internacional                                 |   |

Continuação

| COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMPARTILHADA ENTRE A UNIÃO E OS ESTADOS |   |
|---|---|
| Modelo  | barquinho   |
| Sujeito Ativo   | união e estados; na operação interest. apenas a união cobra o seu IVA e o dos estados   |
| Sujeito Passivo   | contribuinte do estado de origem  |
| Critério Espacial   | no território do estado de origem   |
| Mecanismo Operacional e Aliquotas                               | automático e operacionalizado pelo contribuinte; alíquota zero no IVA do estado de origem (remetente); a união aplica a sua alíquota acrescida da alíquota da operação interna do estado de origem; união faz a coordenação jurisdicional interestadual   |
| Princípio (p/ a Cobrança)                                       | origem pura   |
| Princípio (Para Atribuir Receita)                               | destino integral  |
| Proposição no Brasil  | várias versões da PEC 175/95 (sendo as principais: a versão original da PEC 175/95; a versão de Emenda Substitutiva Global do deputado Antonio Kandir de abr/99; a versão aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária em out/99; e a versão de Emenda Substitutiva do relator Mussa Demes de mar/00 ) |
| Autor(es)   | Ricardo Varsano (com a colaboração de técnicos do BNDES e IPEA)   |
| Experiência Prática   | 'IVA Dual' do Governo Federal do Canadá e Provincial de Quebec, respectivamente GST e QST; o governo federal legisla o seu IVA (GST) e a província de Quebec aplica o seu IVA sobre a mesma base do GST e administra e cobra os dois IVA's; mecanismo automático e  |
| Internacional Semelhante  | operacionalizado pelo contribuinte;   |
| Experiências Teóricas   | <i>Compensating Value Added Tax</i> - CVAT e <i>Shared Value Added Tax</i> - SVAT; automático e operacionalizado pelo contribuinte; a 'espinha dorsal' destes modelos é a mesma do barquinho, diferindo apenas em relação ao grau de autonomia dos estados para estabelecer as alíquotas nas                  |
| Internacionais Semelhantes                                      | operações internas e participar na elaboração legislativa   |

Continuação

| COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS COM COBRANÇA INTEGRAL NO ESTADO DE DESTINO |   |
|---|---|
| Modelo  | alíquota zero (diferimento, isenção, não incidência, imunidade)   |
| Sujeito Ativo   | estado de destino tributa e cobra   |
| Sujeito Passivo   | contr.do estado de destino  |
| Critério Espacial   | território do estado de destino   |
| Mecanismo Operacional e Aliquota  | automático; alíquota zero (diferimento, isenção, não incidência, imunidade); SA do estado de destino tributa e cobra em seu próprio território; o SP do estado de origem remete com alíquota zero; por consequência o SP destinatário nada tem a creditar; SA do estado de destino concede diferimento do pagamento do imposto, de modo que o SP recolhe o imposto das aquisições de outros estados por ocasião da operação subsequente, na (re)venda |
| Princípio (p/ a Cobrança)   | destino puro  |
| Princípio (Para Atribuir Receita)   | destino integral  |
| Proposição no Brasil  | pós 1995, Projeto de Resolução Senado nº 54/00  |
| Autor(es)   | Senador Álvaro Dias   |
| Experiência Prática   | modelo 'transitório' em vigor nas transações inter-membros da UE  |
| Estudo ou Proposta  | Certificado de Crédito; provisoriamente, o imposto é cobrado no estado de origem com a mesma alíquota da operação interna; quando comprovada a saída física para outros estados (na fronteira) o contribuinte recebe um 'certificado de crédito' que lhe permite estornar o débito do imposto cobrado, em uma espécie de desfazimento da operação tributada; daí para a frente trata-se de  |
| Semelhante  | princípio de destino puro, tanto para tributar e cobrar quanto na alocar receita  |

Continuação

| <b>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONJUNTA DOS ESTADOS COM COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM -<br/>Sujeição Ativa do Estado de Origem Com Cobrança no Estado de Origem</b> |  |
|---|--|
| Modelo  | fundão   |
| Sujeito Ativo   | estado de origem   |
| Sujeito Passivo   | contribuinte localizado no estado de origem  |
| Critério Espacial   | território de origem   |
| Mecanismo Operacional e Aliquotas   | para o contribuinte é automático; ausência de problema de coordenação interestadual pois o imposto opera como um IVA nacional (a complexidade é deslocada para a partilha dos recursos); alíquotas nacionais uniformes; alíquota da operação interestadual igual à da operação interna; receita integral do imposto centralizada em um Fundo |
| Princípio (p/ a Cobrança)   | origem pura  |
| Princípio (Para Atribuir Receita)   | destino integral; critérios de partilha proporcional ao consumo dos estados "equação consumo"; (uma parcela da receita poderia ser retida pelo estado de origem a título de antecipação); simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha   |
| Proposição no Brasil  | pós 1995: Emendas Substitutivas à PEC 175/95 feitas por: FENAFISCO (abr/98), deputada Lúcia Vânia (abr/98) e Grupo de Trabalho da COTEPE/ICMS (set/99)   |
| Autor(es)   | técnicos das Secretarias de Fazenda e Finanças dos Estados   |
| Experiência Teórica Internacional   | proposta da Comissão da UE de 1996 para o regime 'definitivo' de IVA, com cobrança no EM de origem e atribuição de receita ao EM de destino mediante constituição de fundo com critério de partilha baseado em estatísticas macroeconômicas do consumo dos EM's  |

Continuação

|                                   |   |
|-----------------------------------|---|
| Modelo                            | fundinho  |
| Sujeito Ativo                     | estado de origem  |
| Sujeito Passivo                   | contribuinte localizado no estado de origem   |
| Critério Espacial                 | território de origem  |
| Mecanismo Operacional e Aliquotas | para o contribuinte é automático; ausência de problema de coordenação interest. pois o imposto opera como um IVA nacional (complexidade é deslocada para a partilha); alíquotas nacionais uniformes; alíquota da operação interest. igual à da operação interna; receita do imposto apenas da operação interest. é centralizada em um fundo   |
| Princípio (p/ a Cobrança)         | origem pura   |
| Princípio (Para Atribuir Receita) | destino na maior proporção (uma parcela pequena ao estado de origem a título de ressarcimento dos custos de adm. tributária da receita pertencente ao estado de destino); parcela pertencente ao estado de destino calculada com base no fluxo interest. de comércio (BCI) ou outro critério que seria estabelecido em LC; simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha |
| Proposição no Brasil              | pós 1995: Emenda Aglutinativa à PEC 175/95 de mar/00, do relator Mussa Deme   |
| Autor(es)                         | Secretários e técnicos das Secretarias de Fazenda e Finanças dos Estados  |

Continuação

|                                   |   |
|-----------------------------------|---|
| Modelo                            | coeficientes de participação  |
| Sujeito Ativo                     | estado de origem  |
| Sujeito Passivo                   | contribuinte localizado no estado de origem   |
| Critério Espacial                 | território de origem  |
| Mecanismo Operacional e Aliquotas | para o contribuinte é automático; ausência de problema de coordenação interestadual pois o imposto opera como um IVA nacional (complexidade deslocada para a partilha dos recursos); alíquotas nacionais uniformes; alíquota da operação interest. igual à da operação interna do estado de destino   |
| Princípio (p/ a Cobrança)         | origem pura   |
| Princípio (Para Atribuir Receita) | destino na maior proporção (uma parcela pequena ao estado de origem a título de ressarcimento dos custos de administração tributária e para gastos com infra-estrutura; parcela pertencente ao estado de destino mediante encontro bilateral de contas da BCI; estados superavitários destinam uma parcela mensal de sua arrecadação (coeficientes de participação) aos estados com os quais detêm uma posição líquida superavitária na BCI; simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha |
| Proposição no Brasil              | 1993: auditores fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda de Pernambuco  |
| Autor(es)                         | Ivo Pedrosa (1993, 1998 e 2004)   |
| Experiências Teóricas             | Câmara de Compensação: propostas da Comissão da UE para o regime 'definitivo' do IVA, de duas modalidades de Câmara de Compensação; proposta de 1985 de câmara bilateral de compensação (Livro Branco), e proposta de 1987 de câmara multilateral de compensação (Pacote Cockfield); cobrança no EM de origem e atribuição de receita ao EM de destino mediante "encontro de contas", bilateral ou multilateral conforme o caso; simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha             |
| Internacionais Semelhantes        | Viable Integrated VAT - VIVAT; proposta de Keen-Smith para melhorar referidas propostas da Comissão da UE de 1987 e de 1996 para um regime 'definitivo' de IVA; apenas as alíquotas das transações praticadas entre contribuintes teriam que ser uniformes; também requer Câmara de Compensação para ressarcir o EM de destino dos créditos advindos de outros EM's da UE; simplicidade tributária para o contribuinte e complexidade para a partilha   |

Continuação

| <b>COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONJUNTA DOS ESTADOS COM COBRANÇA NO ESTADO DE ORIGEM - Sujeição Ativa do Estado de Destino Com Cobrança no Estado de Origem</b> |  |
|--|--|
| Modelo   | travessia  |
| Sujeito Ativo  | estado de destino  |
| Sujeito Passivo  | contribuinte localizado no estado de origem  |
| Critério Espacial  | território de origem   |
| Mecanismo Operacional e Aliquotas  | automático mas complexo; contribuinte é que operacionaliza a partilha origem/destino; estado de destino cobra no estado de origem a operação subsequente, em uma espécie de substituição tributária da operação interest. correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interest.; contribuinte do estado de origem, portanto, tem duas obrigações tributárias: uma para com o estado de origem quanto ao imposto da operação interest. propriamente dita; outra para com o estado de destino relativa à parcela de receita da operação interestadual a este pertencente |
| Princípio (p/ a Cobrança)  | origem pura  |
| Princípio (Para Atribuir Receita)  | destino na maior proporção (uma parcela pequena ao estado de origem a título de ressarcimento dos custos de administração tributária); conforme referido é o contribuinte localizado no estado de origem que operacionaliza a partilha de receita  |
| Proposição no Brasil   | pós 1995: auditores da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, em 1999  |
| Autor(es)  | Gedalva Baratto e Homero de Arruda Córdova   |



Continuação

|                                   |   |
|-----------------------------------|---|
| Modelo                            | PEC 41/03 (e PEC 285/05)  |
| Sujeito Ativo                     | estado de destino   |
| Sujeito Passivo                   | contribuinte localizado no estado de origem   |
| Critério Espacial                 | território de origem  |
| Mecanismo Operacional e           | automático mas complexo; contribuinte é que operacionaliza a partilha origem/destino; estado de destino cobra no estado de origem a operação subsequente, em uma espécie de substituição tributária da operação interest. correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interest.; contribuinte do estado de origem, portanto, tem duas obrigações tributárias: uma para com o estado de origem quanto ao imposto da operação interest. propriamente dita (com a alíquota interest. de referência); outra para com o estado de destino quanto à diferença entre o imposto como se a operação fosse interna (operação presumida) e o imposto da operação interest. |
| Alíquotas                         | (operação real)   |
| Princípio Para Cobrar             | origem pura   |
| Princípio (Para Atribuir Receita) | mitigado, origem e destino; mesmas proporções atuais vigentes no ICMS; contribuinte localizado no estado de origem operacionaliza a partilha de receita entre origem e destino  |
| Proposição no Brasil              | pós 1995: Executivo Federal/ Ministério da Fazenda, em abr/03   |
| Autor(es)                         | auditores da Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul com cargos no Ministério da Fazenda   |

conclusão

| <b>ALEMANHA - COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO ENTRE AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO; COMPETÊNCIA COMPARTILHADA ENTRE A UNIÃO E OS LANDER PARA TRIBUTAR, COBRAR E PARTILHAR RECEITA</b> |  |
|--|--|
| Modelo   | Alemanha   |
| Sujeito Ativo  | união e estados (lander)   |
| Sujeito Passivo  | contribuinte do estado de origem   |
| Critério Espacial  | no território do estado de origem  |
| Mecanismo Operacional  | para o contribuinte o imposto fica simples e automático; a complexidade é deslocada para a partilha (vertical e horizontal) de receita entre os Entes Políticos; inexistem problemas de coordenação nas operações interestaduais porque o IVA opera de forma integrada como um imposto nacional  |
| Princípio (p/ a Cobrança)  | origem pura  |
| Princípio (Para Atribuir Receita)  | destino integral; partilha da quota-parte de receita pertencente aos Estados com base 75% com critério populacional e 25% com complexo mecanismo de equalização horizontal de receita para que nenhum estado fique abaixo de 95% da capacidade fiscal média per capita do somatório dos estados; histórico institucional de integração, coordenação e cooperação permitem que o sistema funcione |

FONTE: elaboração própria

NOTA:

Observe-se que não identificamos como princípio de origem restrita quando parcela do produto da arrecadação pertence ao estado de origem mas a cobrança é integralmente feita no estado de origem.

QUADRO 5 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - GRAU DE ADERÊNCIA E ATENDIMENTO DOS OBJETIVOS PRETENDIDOS, REQUISITOS NECESSÁRIOS E ATRIBUTOS DESEJÁVEIS

| <b>Trade Off: Neutralidade versus Autonomia</b>   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| Alíquota interestadual e interna iguais <i>versus</i> mais autonomia com distorções econômicas princípio de destino (integral ou mais que proporcional) para alocar receita <i>versus</i> guerra fiscal |   |   |  |
| <b>vantagens: maior grau de neutralidade</b>  |   | <b>desvantagens: afetação à neutralidade</b>  |  |
| não acumula crédito   | PP2, Fundão, Fundinho, Coef. Participação   | aumenta crédito acumulado com princípio de destino (integral ou mais que proporcional) para alocar receita  | Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, PEC 41/03 e Travessia          |
| alíq. interest. e interna iguais (ponto de vista do contribuinte)   | PP2, Barquinho, Certificado Crédito (provisória), Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03 e Travessia | alíq. interest. diferente da interna (ponto de vista do contribuinte)                                       | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito (efetiva)                            |
| não afeta escolha locacional  | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação  | afeta localização das firmas com princípio de destino (parcial, menos que proporcional) para alocar receita | ICMS, PEC 41/03, Travessia   |
| não afeta formação dos preços   | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia                                    | distorce formação dos preços  | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito                                      |
| restringe guerra fiscal   | PP2, Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, Fundão, Fundinho, Coef. Participação                         | induz à guerra fiscal com princípio de destino (parcial, menos que proporcional) para alocar receita        | ICMS, PEC 41/03, Travessia   |
| contribui para intensificar integração econômica e comércio interestadual   | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação  | cria determinados embaraços (burocráticos) no fluxo interestadual de comércio                               | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito, Barquinho, PEC 41/03, Travessia     |
| princípio de destino (integral ou mais que proporcional) para alocar receita  | PP2, Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, Travessia              | princípio de destino (parcial, menos que proporcional) para alocar receita                                  | ICMS, PEC 41/03 na versão 285/04   |
| <b>vantagens: maior grau de autonomia</b>   |   | <b>desvantagens: restrições à autonomia</b>   |  |
| maior autonomia legislativa estadual  | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito   | requer legislação da união  | PP2, Barquinho   |
|   |   | requer legislação conjunta dos estados  | Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia      |
| mais flexibilidade p/ fixar alíq. internas  | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito   | requer harmonização tributária e alíquotas nacionais uniformes  | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia |
|   |   | fiscalização e cobrança também pela União   | PP2, Barquinho   |
| alocação de receita entre estados prescinde de partilha, seja por Fundo, seja por BCI, câmara ou encontro de contas   | ICMS, Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, PEC 41/03, Travessia  | alocação de receita entre estados requer cooperação e informações a respeito do consumo por estados         | PP2, Fundão  |
|   |   | alocação de receita entre estados requer BCI, câmara ou encontro de contas                                  | Fundinho, Coef. Participação   |

conclusão

**Trade Off: Simplificação e Harmonização versus Maior Grau de Autonomia (1)**  
**confiança, cooperação e coordenação versus administração tributária mais cara e complexa (2)**

| vantagens: facilita coordenação interestadual                          |   | desvantagens: dificulta coordenação interest. |                           |
|--|---|---|---------------------------|
| prescinde de coordenação interestadual e de ajuste fiscal de fronteira | ICMS, PP2, Barquinho, Certificado Crédito, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia | requer ajuste fiscal de fronteira             | Aliq. Zero                |
|  |   | requer intenso controle fiscal na fronteira   | ICMS, Certificado Crédito |

| vantagens: reduz sonegação  |   | desvantagens: aumenta sonegação   |   |
|---|---|---|---|
| desmotiva operação interest. simulada e triangular                  | PP2, Barquinho, Certificado Crédito, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia | favorece operação interest. simulada e triangular                                   | ICMS, Aliq. Zero  |
| favorece e facilita o controle fiscal; reduz custos de fiscalização | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação  | fragiliza o controle fiscal<br>não induz à sonegação mas complica o controle fiscal | ICMS, Aliq. Zero<br>Certificado Crédito, PEC 41/03, Travessia |

| vantagens: simplificação   |  | desvantagens: complexidade  |  |
|--|--|---|--|
| simplifica para os contribuintes   | PP2, Fundão, Fundinho, Coef. Participação                                  | complexidade para os contribuintes  | ICMS, Aliq. Zero, Barquinho, Certificado Crédito, PEC 41/03, Travessia |
| mesma regra na operação interna e interest. legislação nacional uniforme e harmonizada                     | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia | operação interna e interest. com regra e alíquotas diferentes                   | ICMS, Aliq. Zero, Certificado Crédito                                  |
| prescinde do contr. p/ operar partilha entre origem e destino (contr. só presta informações, por ex., BCI) | PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia | maior autonomia estadual impede harmonização                                    | ICMS, Aliq. Zero, Certificado Crédito                                  |
| simplifica cobrança e fiscalização (menores custos de adm. tributária)                                     | PP2, Fundão, Fundinho, Coef. Participação                                  | contribuinte operacionaliza partilha de receita origem/destino                  | ICMS, Aliq. Zero, Certificado Crédito, Barquinho, PEC 41/03, Travessia |
|  |  | complexidade maior para cobrar e fiscalizar (custos maiores p/ adm. tributária) | ICMS, Aliq. Zero, Certificado Crédito, Barquinho, PEC 41/03, Travessia |

FONTE: elaboração própria

(1) o maior ou menor grau de autonomia em geral está implícito na escolha entre um ou outro modelo, bem como nos requisitos e atributos deste quadro; logicamente o preço a pagar pelo maior grau de autonomia é que acaba por resultar em sistema mais complexo, caro e frágil.

(2) basicamente (não exclusivamente) o *trade off* ocorre entre: a) modelos com tributação e cobrança no estado de origem e atribuição de receita ao estado de destino (integral ou parcial) com mecanismo que prescinde da atuação do contribuinte para fazer a partilha origem/destino (ainda que este preste informações ao fisco), requerem confiança, cooperação e coordenação entre os estados, para que executem a partilha, via fundo, câmara, coeficientes, etc.; b) os modelos em que o contribuinte é que operacionaliza a partilha de receita entre origem e destino, ou requerem ajuste fiscal de fronteira ou maior grau de complexidade e custos tanto para o contribuinte quanto para o fisco. Em resumo, na presença de um federalismo cooperativo, podem ser obtidos melhores resultados em termos de eficácia econômica.

QUADRO 6 - MODELOS ALTERNATIVOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO ICMS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - FEDERALISMO FISCAL E ATRIBUTOS POLÍTICO / INSTITUCIONAIS

(atributos vinculados à qualidade da estrutura e eficácia institucional)

| mantém competência legislativa dos estados e do Poder Legislativo estadual? (em relação ao ICMS) |   |
|--|---|
| sim, mais ou menos como no ICMS  | não, menos autonomia legislativa  |
| Alíq. Zero, Certificado Crédito  | PP2 e Barquinho (competência legislativa da União); Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia (competência legislativa conjunta dos Estados) |

| Prevê imposição de sanções legais (multa, retenção de transferências federais, detenção, etc.) a estado (e seus agentes públicos) que infringir a norma? |   |
|--|---|
| sim  | não   |
| PP2 (desnecessário), Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03  | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito; Travessia (não trata do assunto) |

| modelo induz ou motiva os agentes públicos a cumprir as normas? |   |
|---|---|
| sim   | não ou não obrigatoriamente                                 |
| PP2, Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação            | ICMS, Alíq. Zero, Certificado Crédito, PEC 41/03, Travessia |

| Princípio de destino integral quanto à atribuição de receita? |  |
|---|--|
| sim   | não ou não obrigatoriamente                              |
| PP2, Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, Fundão       | ICMS, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia |

| Modelo é flexível quanto à parcela de receita pertencente ao estado de destino? (sem considerar as distorções que isso possa causar) |                                    |
|--|------------------------------------|
| sim  | não                                |
| ICMS (Resolução Senado), PP2, Barquinho, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia  | Alíq. Zero, Certificado de Crédito |

| Requer federalismo cooperativo? requer melhoria no processo coletivo de decisão política? |   |
|---|---|
| sim   | sim, mas com menor obrigatoriedade  |
| ICMS (sim, mas não tem sido eficiente), Fundão, Fundinho, Coef. Participação              | PP2 (prescinde), Barquinho, Alíq. Zero, Certificado Crédito, PEC 41/03, Travessia |

| conflitos e tensões federativas podem ser minimizados? evita ocorrência de impasses na atuação e decisão das organizações envolvidas? |   |
|---|---|
| sim   | maior dificuldade   |
| Barquinho, PEC 41/03, Travessia   | ICMS (não tem sido eficiente); Alíq. Zero e Certificado Crédito; PP2, Fundão, Fundinho e Coef. Participação (dificuldade na partilha) |

| aumenta grau de legitimidade nas decisões das instituições formais? (por ex., no CONFAZ) |  |
|--|--|
| sim  | dificuldade; não                           |
| Barquinho, Fundão, Fundinho, Coef. Participação, PEC 41/03, Travessia                    | ICMS, PP2, Alíq. Zero, Certificado Crédito |

FONTE: elaboração própria

#### 4.8 TRANSIÇÃO NA REFORMA ENTRE OS SISTEMAS E ASPECTOS JURÍDICOS

Praticamente todas as reformas tributárias requerem uma adequada e cuidadosa transição entre um sistema e outro. Este aspecto não foi analisado no trabalho, mas é necessário que se comente brevemente a respeito, inclusive para noticiar que quase todas as propostas analisadas contemplam questões que dizem respeito à transição. Por vezes a transição é tão complexa quanto o novo sistema em si, em vista dos cuidados que são necessários para não desestruturar as contas públicas e as atividades dos agentes econômicos. Em certo sentido a transição pode ser mais importante que o sistema definitivo, porque se ela for mal feita a economia e as relações jurídicas se desestruturam antes que o modelo definitivo possa entrar em vigor.

Como exemplo de alterações no ICMS que requerem uma transição pode-se citar: o tratamento a ser dado aos benefícios fiscais concedidos sob condição e prazo certo; benefícios fiscais da zona franca de Manaus; graduação para a extinção de um mecanismo e entrada em vigor de outro; criação de mecanismos transitórios de cobertura de perdas para os estados, mediante fundos transitórios de compensação da união, etc..

Na hipótese que viesse a ser adotado modelo com princípio de destino para atribuir receita, poderia ser estabelecida uma graduação para migrar do princípio atual de origem restrita para o novo princípio, de modo a diluir no tempo o impacto financeiro negativo na arrecadação de alguns estados. Alternativamente, com o aumento de arrecadação advindo da redução na sonegação nas operações interestaduais, ficaria favorecida a constituição de um fundo para financiar os ajustes necessários durante a transição. Outra fonte poderia residir nos próprios recursos das operações interestaduais, criando uma espécie de adicional transitório do imposto, ou dispositivo que permitisse aumentar ou reduzir a(s) alíquota(s) em período e limite fixados.

A título de informação e como exemplo, a transição entre a sistemática atual de tributação do ICMS e a adoção integral do princípio de destino para alocar receita era estabelecida em sete anos na PEC 175/95, com a redação aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária. A PEC 285/04 prevê onze anos de transição para o término dos incentivos e benefícios fiscais concedidos por prazo certo e sob condição.

Quanto aos instrumentos jurídicos adequados para alterar o ICMS nas operações interestaduais, pôde-se observar no capítulo quatro que a maioria das alterações foi proposta

através de PEC, até porque em geral tais reformas não se restringem à sistemática de ICMS para as operações interestaduais.

Vimos que alguns modelos podem ser alterados pela via infraconstitucional, p.e., por RS, como é o caso do modelo de ‘alíquota zero’. PEDROSA (2000) considera que o modelo ‘coeficientes de participação’ poderia ser implementado por Convênio do CONFAZ, mas vê dificuldades, pois seria necessária a concordância de todos os estados. A razão está no risco de se criar um incentivo para a realização de operações fictícias destinadas a estados não signatários do convênio, porque tais operações teriam incidência reduzida do imposto, e se poderia remeter a mercadoria, de fato, para estado vizinho para o qual a mercadoria teria que ser vendida com tributação integral. A implementação por Convênio do CONFAZ, segundo o autor, teria por fundamento a EC nº 3/93, que dispõe sobre a substituição tributária da obrigação principal no âmbito do ICMS, em relação a fatos geradores subsequentes. Os contribuintes que promovem operações interestaduais passariam a ser os contribuintes substitutos dos adquirentes em relação à parcela do imposto correspondente à atual diferença de alíquota do ICMS.

Muitos tributaristas defendem que nem sempre é necessário alterar a Constituição para fazer uma reforma tributária. Contudo, a via da EC dá mais legitimidade às mudanças. Está se querendo dizer que, em sendo a reforma tributária um processo, requer o exercício árduo da negociação, superação dos conflitos, conciliação de objetivos antagônicos, até que seja possível produzir uma espécie de consenso do possível. Ora, quanto este é obtido, porque não legitimá-lo na Constituição? Até porque Convênio no CONFAZ exige unanimidade para aprovação, quorum que é superior ao  $\frac{3}{4}$  (em apreciação bicameral, na Câmara e no Senado) necessário para aprovação de PEC.

## 5 CONCLUSÕES

O modelo tributário de ICMS nas operações interestaduais (princípio de coordenação jurisdicional interestadual) foi adotado com o propósito de partilhar o produto da arrecadação entre o estado de origem e de destino das transações com mercadorias e serviços, uma modalidade específica de equalização horizontal de recursos entre os estados. O pressuposto sempre foi, desde o antigo ICM, que a aplicação de alíquotas interestaduais inferiores às que incidem nas operações dentro do estado<sup>186</sup> permite alcançar referido objetivo.

Reduzir as desigualdades em uma federação, ainda mais quando as diferenças são acentuadas, é um dos motivos que justifica a escolha por este tipo de organização política. Vimos que os conflitos são inerentes ao arranjo federalismo e que eles são potencializados pelos desequilíbrios inter e intra-regionais, e consideramos que um sistema adequado para o ICMS das operações interestaduais pode contribuir para reduzir as desigualdades e minimizar os conflitos. Trata-se de um valor coletivo, que precisa ser compatibilizado com outros para que uma solução que contribua para reduzir as desigualdades não provoque desequilíbrios em outro lugar, deslocando o conflito, da relação entre os estados para a relação entre o estado e os contribuintes.

Em países onde os laços federativos são mais frágeis, com menos cooperação entre as partes, é usual atribuir competências tributárias próprias às esferas subnacionais, notadamente sobre bens e serviços, o que imprime um maior grau de autonomia. O problema é que esta solução em geral sacrifica objetivos de coordenação e harmonização tributária, comprometendo a neutralidade econômica. Isto não apenas impõe sacrifícios maiores aos contribuintes como também óbices ao crescimento econômico. Como bem colocado por ARAUJO (2000, p.36) “Assim, o problema da tributação do consumo nas federações não se restringe à escolha entre uma alternativa ou outra, o desafio é, dentro dessas opções, encontrar arranjos que ao mesmo tempo não se mostrem contraditórios com a necessidade de aperfeiçoamento de um dado sistema de tributação das vendas e sejam capazes de atender aos requisitos daquilo que cada país entende por equilíbrio federativo. Por esta razão, a solução não é única e muitas vezes falha em alcançar ambos os objetivos”.

---

<sup>186</sup> Vimos que há várias exceções à regra que não vem ao caso referir novamente nesta conclusão.

Reformas de sistemas tributários são complexas por natureza, por envolverem interesses divergentes, e no caso de imposto atribuído à competência dos estados a complexidade é potencializada, pois além da mediação dos interesses entre o setor público e o setor privado é necessário considerar as divergências existentes entre os próprios estados. Então, em vista da complexidade de temas que envolvem reforma tributária e federalismo fiscal, um foco que privilegie apenas atributos de racionalidade econômica acaba não conseguindo explicar porque é tão difícil aprovar uma reforma tributária. Por mais que fatores vinculados à necessidade de reforma restem comprovados, uma tal proposta não consegue produzir convencimento no plano político. Então é necessário ampliar o foco de análise, agregar outros referenciais, para compreender o ambiente institucional no qual se dão os processos de escolhas, que são afetadas por fatores econômicos e racionais, como sempre, mas também pela forma como são concebidas as relações federativas em cada país. Infelizmente no Brasil o ambiente institucional não é dos mais favoráveis. MORAES (2001, p.131) é pessimista a respeito. Segundo o autor o que verifica nas relações federativas do Brasil “... é um alto grau de descoordenação, de acirramento de conflitos e de impasse decisório e administrativo entre as diferentes instâncias de governo. Movimentos alternados de centralização e descentralização de receitas ditado por problemas de legitimidade política; ‘guerra fiscal’; arbitrariedade na definição de esquemas de transferências; descoordenação entre os gastos federais, estaduais e municipais, políticas irresponsáveis de endividamento estadual e municipal ...”

Como exemplo oposto tem-se a UE, que conseguiu avanços em acordos a respeito de IVA, mesmo sendo composta por 25 estados soberanos e 20 línguas diferentes. O Brasil, com 27 estados e apenas uma língua, tem dificuldade em produzir um diálogo construtivo, estabelecer uma agenda comum, sem a qual não é possível criar um ambiente de confiança. A crise de confiança na relação entre os estados aparece na reforma do ICMS. Como na UE, o Brasil tem o imposto definido na CF, uma instância dos estados que é o CONFAZ, inclusive com regras de voto pela unanimidade como na UE, mas na prática não funciona. Até mesmo quando submetido a ADI, o estado revoga a norma estadual em um dia, para caracterizar a perda do objeto da ação, e no dia seguinte a recria.

Os diálogos sempre começam com todos apontando perdas financeiras insuperáveis. Como é possível chegar a algum lugar se todos acham que vão perder e ao mesmo tempo só aceitam dialogar se for para ganhar? É muito difícil discutir reforma tributária quando o foco é



quanto cada um acha que perde e quem é que paga a conta. Perdas por si só não deveriam se constituir em impedimento intransponível para alcançar um objetivo comum. Até porque com um imposto melhor a arrecadação aumenta, de modo que as questões técnicas poderiam ser enfrentadas de modo independente da questão da partilha. Ou será que é na partilha de poder e não na partilha financeira que reside parte significativa dos entraves?

Muitos estudos apontam a falta de informações como entrave para avançar nas discussões a respeito da reforma tributária. Nossa experiência em quantificações no âmbito da COTEPE/ICMS, ainda que modesta, nos autoriza a dizer que quando há números disponíveis nem por isso as coisas ficam mais fáceis, ao contrário, no mais das vezes os números até dificultam. Os dirigentes apegavam-se aos cálculos de perdas e não se consegue mais ir para frente, produzir uma negociação racional. É claro que não estamos defendendo que decisões sérias sejam tomadas às cegas, mas apenas expressando que a precariedade de informações no mais das vezes é utilizada como pretexto para não avançar. Não é nelas que reside a paralisia de decisões nas discussões a respeito da reforma tributária do ICMS. Talvez nisto resida nossa opção por um objeto de dissertação que opta por um processo de discussão das alternativas mais conhecidas para a tributação e partilha do ICMS das transações interestaduais ao invés de um foco dirigido ao impacto financeiro das mudanças para cada um dos estados.

Temos convicção de que conseguimos atender os objetivos a que nos propusemos. A tarefa revelou-se complexa e, reconhecemos, volumosa, haja vista a variedade de modelos alternativos para a tributação do ICMS nas transações interestaduais, bem como em razão do referencial teórico que optamos por utilizar e que comporta elementos de várias teorias. O preço da escolha por uma abordagem mais abrangente é alto e corremos o risco porque consideramos necessário para analisar o processo de discussão da reforma tributária no Brasil. Procuramos restringir o foco abordando apenas a reforma do ICMS, mais ainda, apenas o ICMS das operações interestaduais. Dito de outro modo limitamos o tamanho do objeto (só ICMS, só operações interestaduais), mas procuramos não limitar o modo de olhar o objeto (referencial teórico) para que pudéssemos atingir os objetivos e apontar alternativas oportunas e produtoras.

Se a escolha residisse apenas em critérios de eficácia econômica (racionalidade tributária, simplificação, neutralidade, harmonização), a tarefa também seria árdua, mas mais fácil pois não

haveria necessidade de se questionar a respeito do grau de afetação à autonomia tributária dos estados e a respeito do *modus operandi* no federalismo fiscal brasileiro.

Na primeira parte do trabalho tratamos de federalismo fiscal e vimos que o arranjo federativo difere em cada país, não havendo um modelo único e recomendável de federalismo mas sim circunstâncias históricas e institucionais existentes em cada um. A origem histórica brasileira é de uma federação por desagregação, diferente daquela de países independentes que optaram pela constituição de um Estado federativo, por agregação. Concluímos que infelizmente os atributos existentes no federalismo brasileiro não são os mais adequados, ao contrário, de modo que se tem uma restrição para os propósitos deste estudo, p.e., quanto às soluções que podem ser apontadas como recomendáveis para a repartição do produto da arrecadação das operações interestaduais do ICMS ou IVA.

Ainda que com bem menos profundidade do que desejaríamos, vimos como se processam as escolhas coletivas, com elementos da ‘teoria da escolha pública’, ‘teoria dos custos de transação’ e ‘nova economia institucional’, que contribuem para o entendimento do processo de discussão da reforma tributária no Brasil, com ênfase na reforma do ICMS.

Em seguida, na segunda parte do trabalho, ancorados em referenciais teóricos do direito tributário, direito econômico e teorias da tributação e de finanças públicas, abordamos os aspectos conceituais necessários para dar conta do objeto de pesquisa, começando pela análise de conceitos e princípios teóricos de tributação, verificando também os princípios explícitos e implícitos contidos no detalhado e rígido ordenamento constitucional brasileiro, principalmente no que diz respeito ao princípio federativo. Em seguida fizemos uma ampla análise da tributação dos bens e serviços, as diversas espécies e técnicas tributárias existentes, para classificar e contextualizar a tributação não-cumulativa, também chamada de tributação sobre o valor agregado, o imposto do tipo IVA, no qual se enquadra o ICMS. Nos alongamos mais na análise desta espécie tributária, detalhando o seu histórico e elementos, como no caso dos métodos de cálculo do IVA, apontando pela técnica mais usual e recomendada, que reside no método do crédito do imposto, e que permite alcançar importante princípio para nossos propósitos, o da não-cumulatividade, que é o principal requisito para obter neutralidade tributária. Dissemos que não existe imposto neutro, mas que se deve procurar reduzir ao máximo as distorções que o tributo pode causar à economia, não apenas para que ele cause menos entraves, como também porque

um imposto mais lógico e racional permite reduzir os níveis de sonegação, inclusive porque ela também afeta a neutralidade tributária.

Abordamos que a virtude de imposto do tipo IVA é a sua neutralidade, a qual deve ser perturbada o mínimo possível, demonstrando como este relevante atributo para nosso estudo pode ser afetado através da análise e demonstração numérica do efeito das isenções simples e completas. A partir de então o estudo é focado em imposto do tipo IVA, como o é o ICMS.

Então, em tópico seguinte do mesmo capítulo dois, analisamos outro instrumento importante para obter neutralidade tributária, a harmonização tributária, optando por fazê-lo através da análise dos processos de integração econômica regional, nos quais a aproximação dos sistemas de tributação sobre os bens e serviços é requisito importante para promover a integração econômica, bem como porque o *trade-off* neutralidade *versus* autonomia se faz presente também nos contextos dos blocos regionais. Com isto chamamos atenção para que também no MERCOSUL há necessidade de promover uma coordenação interjurisdicional e relativa harmonização na tributação de bens e serviços para que seja possível evoluir para estágio mais avançado de integração.

Entre os aspectos conceituais contemplados no capítulo dois, demos ênfase ao princípio de jurisdição (ou de territorialidade), operados pela coordenação jurisdicional internacional e interestadual para a tributação de bens e serviços, o chamado princípio da não-discriminação, que rege as relações internacionais de comércio, pois a tributação de bens e serviços extrapola as fronteiras nacionais e interestaduais. Para que não ocorram distorções no comércio internacional, bem como para obter equidade na distribuição dos recursos tributários entre as jurisdições, dita coordenação é operacionalizada pelo princípio de tributação no país/estado de destino, mediante o qual desoneram-se as exportações e tributam-se as importações, e que requer ‘ajustes fiscais de fronteira’, para assegurar que os diferentes regimes tributários dos países não causem óbices intransponíveis nas relações comerciais.

Alertamos a respeito da necessidade de qualificar estes conceitos, sugerindo que se faça uma distinção entre princípio de origem ou de destino quanto à tributação e cobrança (sujeito ativo que detém a competência tributária e local de cobrança) e princípio de origem ou de destino quanto à atribuição do produto da arrecadação (ou alocação de receita entre as jurisdições). Em vista da variedade de modelos alternativos para a tributação das operações interestaduais,

referimos que a distinção conceitual era necessária para a compreensão dos elementos constitutivos dos modelos, por vezes com diferenças aparentemente sutis, mas que podem ter implicações bastante sérias tanto para os contribuintes quanto para os Entes Políticos. Muito se houve falar sobre princípio de origem e de destino na tributação de bens e serviços, no Brasil particularmente quanto ao ICMS, em vista da atribuição de competência estadual para o imposto, mas poucos enfrentam a tarefa de detalhar o mecanismo operacional das formas alternativas, em consequência não conseguindo produzir convencimento.

Enceramos o capítulo 2 abordando a visão de especialistas de renome internacional em relação à atribuição de competência tributária para a tributação de bens e serviços a esferas subnacionais de governo em contextos federativos, seja porque no Brasil há uma grande disputa pela tributação da chamada ‘base consumo’, seja para reunir elementos que nos permitissem discernir a respeito da procedência ou não de manutenção de competência tributária do ICMS nos estados, até porque integra os modelos analisados alternativa do tipo ‘centralizada’, a proposta de reforma tributária que chamamos de Pedro Parente 2 – PP2. Visou também conceituar brevemente uma tipologia das formas como governos podem obter receita em contextos federativos, onde a disputa pelas bases tributárias é mais acirrada. As modalidades de receitas podem ser classificadas em: competência exclusiva, competência concorrente, sobretaxa ou adicional a tributo de competência de instância superior de governo, partilha de competência e partilha tributária. Isto porque o grau de autonomia que pode ser obtido difere em cada modalidade e contribui para identificar em que medida ela é mais ou menos afetada em cada um modelos de ICMS ou IVA para as operações interestaduais contemplados no estudo.

Em vista da complexidade que envolve o tema da coordenação jurisdicional interestadual na tributação de bens e serviços é que reside a razão para que tenhamos analisado, no capítulo três, que trata do ICMS, a estrutura da norma, a hipótese de incidência tributária, os elementos e critérios que a integram, tanto no antecedente (critério material, pessoal, espacial e temporal) quanto no conseqüente (base de cálculo, alíquota e imposto). Isto nos permitiu desmembrar e entender como opera a obrigação tributária em cada um dos modelos alternativos para o ICMS nas operações interestaduais analisados no capítulo seguinte, permitindo então que identificássemos as vantagens e desvantagens de cada um, quer fosse para os estados, quer fosse para os contribuintes.

Dispondo dos elementos conceituais considerados necessários, partimos então para a análise do mecanismo de ICMS vigente nas operações interestaduais. Resgatamos o histórico e a evolução da opção pelo sistema de alíquotas interestaduais inferiores às internas e demonstramos inúmeros problemas e distorções que ele tem causado, e **comprovamos nossa hipótese inicial de que a sistemática precisa ser alterada**, para só então partir para a análise de outros mecanismos para tributar as operações interestaduais. Analisamos que este instrumento, adotado com pressuposto de eficácia para repartir receita entre o estado de origem e o estado de destino, perdeu sua funcionalidade, não é eficaz para reduzir as desigualdades regionais no Brasil, é causador de uma série de distorções econômicas, fragiliza o federalismo fiscal brasileiro e não mais se presta a uma adequada partilha de receita entre o estado de origem e de destino.

Dissemos que no Brasil, desde o começo do então ICM foi adotado um mecanismo para partilhar receita entre o estado de origem e de destino, mediante adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas, e como o método perdeu a sua funcionalidade, os estados partem para atitudes as mais variadas para ‘desmanchar’ os seus efeitos. Como o mecanismo vai contra a lógica econômica, tanto as firmas quanto os estados se defendem da sistemática como podem. Não cabe aqui resgatar todos os problemas, até porque o ‘cardápio’ é vasto, mas uns poucos exemplos específicos que foram analisados no trabalho contribuem para demonstrar nossa hipótese e estruturar o raciocínio para as conclusões que são formuladas.

O sistema prevê que o estado A (do N/NE/CO+ES) venda para o estado B (também do N/NE/CO+ES) com alíquota de 12%. Mas o estado A renuncia à vantagem inerente ao modelo e razão de sua existência, edita norma para vender a 7%, à revelia do CONFAZ (guerra fiscal), para poder competir no mercado dos estados do N/NE/CO+ES, caso contrário os contribuintes destes estados vão preferir comprar com alíquota de 7% nos estados do SU/SU-ES.

Conforme dissemos, os estados do N/NE/CO+ES podem vender para todos os estados com alíquota de 12% e os estados do SU/SU-ES com alíquota de 7% para o N/NE/CO+ES e 12% para os demais. Estas alíquotas em geral são superiores às aplicadas às operações internas (exceto para produtos da cesta básica, que o CONFAZ autoriza adoção de alíquota de 7% e para o caso de alíquota interna de 12%, que é igual à interestadual). Quando as alíquotas interestaduais são inferiores às internas o contribuinte é induzido a comprar em outros estados e não no próprio estado de sua localização. As razões vão desde: desconhecimento (o contribuinte analisa apenas

se o preço é mais alto ou mais baixo sem considerar que o valor do crédito de ICMS que poderá neutralizar seus débitos também difere conforme a alíquota); por questão de capital de giro da firma (menor desembolso por ocasião da compra); para evitar acúmulo de crédito (p.e., firmas que exportam com desoneração de ICMS); destacando-se o caso das microempresas enquadradas em regime simplificado de pagamento para as quais, que não podem aproveitar o crédito do ICMS, comprar com alíquota menor faz muita diferença. Então os estados de ‘defendem’ do modelo de origem restrita (misto ou híbrido), concedendo diferimento parcial nas operações internas, de modo que as alíquotas efetivas nas operações praticadas entre contribuintes (antes da destinação a consumidor final), fiquem iguais às das operações interestaduais, e de modo a estimular o contribuinte a comprar no próprio estado de sua localização e não em outros estados. Com isto, a rigor, acaba prevalecendo a alíquota interestadual (inferior) e não a alíquota interna.

Vimos que com o modelo de ICMS vigente, proporção significativa do produto da arrecadação pertence ao estado de origem da operação (7% ou 12%, dependendo do sentido do fluxo dos bens e serviços), fator indutor de ‘guerra fiscal’, pois não há lei que ‘cole’ quando ela vai contra a lógica econômica, a menos que dê cadeia (penalidades e sanções para os agentes infratores). Não há como esperar racionalidade do dirigente público, por mais cara e autofágica que fique a ‘guerra’, se o volume do imposto é vinculado em proporção significativa à produção do estado. Como no Brasil as instituições legais são historicamente frágeis no sentido do cumprimento das normas, é necessário que elas sejam aderentes à lógica econômica, para aumentar a chance de que sejam cumpridas. Muitas questões precisam ser enfrentadas em relação à ‘guerra fiscal’, desde a necessidade de uma política regional nacional de desenvolvimento para reduzir as desigualdades regionais, mas há duas providências que ficam mais baratas e aderentes: a) imposição de sanções ao estado e aos agentes infratores, medida que integra praticamente todas as propostas de reforma tributária a partir de 1995; b) a menor proporção possível do produto da arrecadação do ICMS deve pertencer ao estado de origem, de modo que o preço da ‘munição’ para a guerra fique muito alto. Algo como 3% do ICMS decorrente das operações interestaduais (com outro mecanismo operacional que não o modelo atual do ICMS) pertencendo ao estado de origem é muito pouco para que cada estado em particular financie uma fábrica para que ela se localize no ‘lugar errado’ (raciocínio que é válido para qualquer empreendimento, como no caso da guerra fiscal do comércio atacadista). Devemos relativizar esta última colocação. Incentivos e benefícios concedidos pela via do orçamento público sempre existirão e

não provocam distorções no imposto. Esta opção tem sido evitada pelos estados pois pela via da despesa a margem de manobra orçamentária é menor e fica limitada às possibilidades financeiras de cada estado.

Descritos alguns exemplos das distorções advindas do mecanismo de ICMS nas operações interestaduais podemos explicitar **uma das conclusões** deste trabalho. É desejável que o produto da arrecadação advindo das operações interestaduais pertença na quase integralidade ao estado de destino (local do consumo), onde o consumidor demanda serviços públicos, tanto por razões de aderência aos princípios de tributação que foram estudados, quanto para restringir as distorções do imposto, notadamente a ‘guerra fiscal’. Pequena parcela do produto da arrecadação oriundo das operações interestaduais pode pertencer ao estado de origem, por razões que passamos a justificar. Em primeiro lugar a parcela deve ser pequena para que não haja estímulo à ‘guerra fiscal’, conforme já referido. Em segundo lugar, há que ser levado em conta os custos associados à produção, aos gastos públicos associados às empresas, à infra-estrutura produtiva, pois principalmente em países em desenvolvimento os serviços públicos não são associados apenas às famílias. A terceira justificativa depende do modelo que se recomende para o ICMS das operações interestaduais. Caso se trate de modelo com cobrança integral no estado de origem, executada pelo sujeito ativo do estado de origem, é defensável que pequena parcela do produto arrecadação das operações interestaduais lhe pertença, a título de ressarcimento dos custos da administração tributária, aumentados pelos serviços prestados ao estado de destino. A proporção recomendada é apenas o suficiente para ressarcir os custos de fiscalização e cobrança, inclusive a judicial (que, nesta hipótese, recomendamos também seja feita no estado de origem), mais um *plus* a título de estímulo para que o estado de origem se empenhe na eficácia da administração tributária de dinheiro que não lhe pertence.

Um critério que pode ser útil reside na escolha da melhor técnica em relação a onde e como é melhor cobrar. Esse critério indicou pela opção de cobrança na origem, pois quanto mais perto da fonte (estado de origem) mais fácil é para cobrar, mais fácil de anestesiar a agressão ao patrimônio que o imposto sempre representa, com o intuito do Estado de distribuir este patrimônio entre os cidadãos, através do gasto público. Mas há a realidade humana, a de cada estado, que quer ver o que arrecada, e que conduz às proposições de cobrança no estado de destino, o que não funciona bem para imposto tipo IVA, pois há rompimento na cadeia de débitos e créditos e o sistema requer ajuste fiscal de fronteira. Ou seja, o modelo teórico recomendável

difere da alocação que deve ser dada ao dinheiro. Então é necessário dissociar uma coisa da outra. Para melhorar o imposto a cobrança deve ser na origem, para melhorar a repartição de renda o dinheiro deve pertencer o mais próximo possível do local em que reside o cidadão que demanda serviços públicos. Esta deve ser a referência, mas que não precisa ser levada aos extremos. Não precisamos esquecer que vivemos em um sistema capitalista e que ausências de diferenças não são factíveis, mas que devem ser minimizadas e este é o papel que o Estado deve cumprir.

Então podemos partir para cumprir o objetivo de analisar soluções alternativas para o ICMS (ou IVA) nas transações interestaduais, levando em conta as experiências havidas no Brasil e no exterior, tanto práticas (no exterior) como racionais. As racionais contemplam as propostas formais e informais, considerando-se como formais as inscritas no Congresso Nacional brasileiro mediante PEC e PRS, e as informais as propostas feitas no Brasil e no exterior por especialistas e estudiosos do assunto. O modo como procuramos analisar os modelos foi à luz dos referenciais teóricos e do objetivo de conciliar princípios e valores antagônicos, vinculados tanto à eficácia econômica quanto ao federalismo fiscal, destacando-se o *trade-off* entre neutralidade econômica e autonomia legislativa estadual.

Vamos demonstrar que também o objetivo de apontar as soluções mais adequadas para o caso brasileiro foi cumprido. Concluimos que para tanto não é indispensável que apenas um modelo alternativo seja apontado, pois não há apenas uma verdade, uma solução, um modelo ideal e sem defeitos neste assunto. Não existe verdade em modelos, o que existe é utilidade ou não do modelo. Verdade está em outro plano. Modelo tem que ser operativo, satisfazer as perguntas que a ele são dirigidas. Funciona até que apareça para ele uma pergunta para a qual ele não consegue dar conta, podendo significar que não cumpre determinados requisitos e objetivos ou que perdeu a sua funcionalidade.

Se por um lado não podemos fazer afirmações definitivas quando o assunto envolve questões políticas e escolhas subjetivas, por outro também não há como evitar que as escolhas e indicações sejam afetadas pelo lugar que ocupa quem escreve. Pode-se tirar mais que uma conclusão e apontar os princípios, valores, elementos, atributos, variáveis, etc., que foram privilegiados. Quanto mais elementos se contemplar, principalmente se conflitantes, mais passa a



interferir a escolha do analista, então o que se pode fazer é justificar as escolhas para que o leitor possa ocupar uma posição crítica.

Antes de expressar nossas conclusões a respeito do tratamento mais indicado para as transações interestaduais, inclusive para contribuir na justificativa da escolha, devemos abordar a questão do *trade-off* entre autonomia e neutralidade, princípios que dissemos ser relevantes para o estudo, porém conflitantes, de modo que procuraríamos conciliar (equilibrar) ou indicar o grau de afetação de um ou de outro, conforme os objetivos privilegiados nas recomendações para o tratamento do ICMS nas operações interestaduais. De um lado um princípio que envolve aspectos políticos-institucionais, vinculados à divisão do poder em federações, de outro um princípio econômico vinculado à eficiência econômica. A neutralidade foi possível analisar de modo mais objetivo à vista do referencial teórico utilizado, e o fizemos identificando as vantagens e desvantagens de cada modelo alternativo em relação a ela.

Quanto à conciliação entre autonomia e neutralidade não há como fazê-lo sem restrições. Não tivemos a pretensão de transformar os princípios da neutralidade e da autonomia em proporções quantitativas, antes preferimos trilhar o caminho da avaliação qualitativa, ainda que não exclusiva. Os quadros e tabelas constantes do trabalho procuraram também demonstrar quantitativamente algumas simulações de como funciona imposto do tipo IVA e de como a neutralidade é afetada quando determinadas escolhas são feitas, insistindo detalhadamente quanto às distorções que são provocadas pela sistemática aplicada às operações interestaduais.

O modo como a autonomia é vista difere entre os países. Em alguns ela é mais valorizada no aspecto da possibilidade dos estados disporem de flexibilidade (dentro de certos limites e bandas) para fixar as alíquotas, de imposto tipo IVA que é legislado pelo governo federal. Em alguns países a autonomia é mais valorizada pelo lado do gasto, a possibilidade de dispor de recursos para executar as funções atribuídas aos estados, independentemente de serem os recursos obtidos através de competência tributária própria ou recebidos por transferências. No Brasil os estados dão bastante valor à autonomia para legislar sobre o tributo, ainda que o seja através de norma uniforme a nível nacional, mas da qual possam participar ativamente no processo de discussão e feitura das várias versões de redação, p.e., no âmbito do CONFAZ, quer seja para a redação de PEC, de LC, além é claro dos Convênios, a matéria prima do CONFAZ.

Conciliar entre autonomia e neutralidade significa optar, fazer escolhas, encontrar o ponto de equilíbrio. O ganho em neutralidade implica em perda de autonomia. Conciliar significa identificar e informar até onde deve ir um princípio para não invadir o outro, quanto é necessário abrir mão de um para assegurar o outro.

Em virtude da fragilidade do federalismo fiscal brasileiro, da dificuldade em fazer com que as normas nacionais sejam respeitadas pelos estados (por mais nobres, defensáveis e legítimos que possam ser os motivos e a ânsia por desenvolvimento), pela dificuldade em fazer com que as instituições respeitem as decisões, como é o caso das que são tomadas no âmbito do CONFAZ, conclui-se que é necessário reduzir a autonomia dos estados para ganhar em eficácia e melhorar o ICMS do ponto-de-vista econômico e de sua produtividade fiscal.

É possível que esta restrição não precise vigorar por um período muito longo. É possível que com o passar de alguns anos haja um fortalecimento institucional que permita adotar um maior grau de flexibilidade legislativa no ICMS e, gradualmente, com os cuidados necessários, restabelecer em parte o poder das assembleias legislativas, por exemplo. Todavia, de imediato, as distorções no ICMS são tantas que não é mais possível apontar apenas por soluções tópicas.

Ninguém consegue comprovar as vantagens (líquidas, considerando a sociedade como um todo) da ‘guerra fiscal’, ou seja, que para o conjunto do país há um ganho em termos de renda e emprego. Também não há chance de reduzir o ritmo da artilharia e o volume da munição. As distorções não se restringem às armas da guerra. Muitas distorções residem na falta de uniformidade nas alíquotas, da infinidade de alíquotas médias efetivas (cargas tributárias de ICMS), da assimetria dos regimes tributários para os produtos da cesta básica, da adoção por apenas alguns estados de diferimento parcial nas operações internas, da criação de uma variedade de fundos pelos quais o ICMS é recolhido com outras titulações, etc.

O benefício mútuo que a cooperação entre os estados pode propiciar não costuma estar presente nas relações federativas brasileiras. O preço a ser pago para melhorar o imposto é a redução da autonomia, é inevitável, pelo menos por um período, no qual talvez possam se estabelecer relações federativas com a presença dos atributos da confiança, cooperação, coordenação, legitimidade institucional, respeito às regras, estabilidade das decisões.

A restrição da autonomia de que estamos falando não implica na opção de ‘solução centralizada’. Não há razão técnica para que imposto do tipo IVA tenha que ser do poder central,

a não ser no que diz respeito à harmonização, que acreditamos possa ser também obtida de outro modo. Não que isto seja pouco, mas para referir que um imposto não pode afetar tanto a neutralidade econômica com o faz o ICMS, então há que se ter harmonização. Não significando também que o ICMS é o único tributo no Brasil com problemas, mas é dele que trata este estudo. Assim, se por um lado é perfeitamente defensável a manutenção da competência estadual do ICMS ou IVA, por outro somos obrigados a reconhecer que os estados têm oferecido bastante munção para o surgimento de propostas tendentes a retirar-lhes a competência integral ou parcial do tributo. Vários são os fatores que motivam propostas com ‘solução centralizada’, como o caso da necessidade de aumentar a competitividade brasileira no comércio mundial, a dívida pública que exige a obtenção de constantes superávits primários para ser mantida sob controle, a intensificação do processo de globalização que fragiliza o pacto federativo, etc. Interesses difusos e contra-federativos aparentam ser, neste contexto e ambiente, perfeitamente defensáveis e compatíveis com a ‘nova ordem mundial’.

A restrição à autonomia de que estamos falando não retira o ICMS (ou IVA) da competência dos estados, mas requer uma legislação nacional uniforme. Não se trata de legislação federal, onde sim estaria mutilada a autonomia estadual. Também não há como ser por lei estadual porque a norma deve ser supra-estadual, única e editada pela coletividade dos estados, que é a Lei Complementar do Congresso Nacional. Conforme SERAGLIO (2003, p.25) “No âmbito do ICMS, o regulamento, ainda que uniforme e coletivo, é assecuratório da autonomia, ainda que tolhida pela exigência de concertação coletiva e também pelos parâmetros da lei complementar federal, seguindo-se com a edição da lei estadual instituidora.”

No que diz respeito ao elevado grau de desigualdade entre os estados no Brasil, é necessário apontar nesta conclusão que isto também dificulta apontar para apenas uma solução mais adequada, pois imediatamente surge a questão: mais adequada para que estado? Vejamos algumas questões específicas que dificultam a obtenção de consenso em matéria de ICMS das operações interestaduais.

Uma das dificuldades é que a sistemática atual de ICMS, do ponto-de-vista financeiro, é mais vantajosa para muitos estados do que seria se o produto da arrecadação guardasse com o tamanho do consumo. Este é o caso de vários estados médios do N/NE/CO+ES, com BCI deficitária (que compram de outros estados mais do que vendem), mas com superávit no saldo

de imposto (débitos menos créditos) das operações interestaduais, porque eles compram a 7% do S/SE-ES e vendem a 12% para todos os estados. Deste modo e em comparação com o sistema vigente apenas estados pequenos localizados no N/NE/CO+ES, com déficits bastante elevados na BCI, teriam impacto financeiro positivo na arrecadação com adoção do princípio de destino integral para alocar receita. Isto independentemente do princípio que seria escolhido para tributar e cobrar, pois uma coisa é a solução administrativa para que o imposto funcione bem na economia, outra coisa é a partilha, o impacto financeiro na arrecadação.

Analisemos o aspecto da autonomia para os estados pequenos. Em vista das distorções que o sistema de ICMS nas operações interestaduais provoca, concluímos que está sendo pago um preço muito alto pelo atual grau de autonomia legislativa. A rigor o grau normativo de autonomia é muito inferior ao que vem sendo exercido, pois muitas atitudes são tomadas à revelia do aparato legal-institucional. Então concluímos que este tipo de autonomia não vale a pena, pois traz prejuízos elevados tanto para os próprios estados quanto para os contribuintes. Na hipótese de que se obtenha consenso neste particular, bem como para empreender uma mudança, surge a questão do modelo a ser adotado. Particularmente para os estados pequenos, uma questão importante reside em saber em favor de quem lhes é mais oportuno abrir mão de autonomia: em favor da união ou em favor do conjunto dos estados?

Nos modelos mais recomendáveis (logo veremos) a competência legislativa das assembleias legislativas é seriamente afetada, tanto para os estados pequenos quanto para os médios e grandes, o que é inexorável se a opção for por um modelo mais harmonizado. É presumível que para os estados grandes seja preferível abrir mão de autonomia em favor da competência legislativa do conjunto dos estados do que em favor da união, porque eles têm uma presença e poder maior, ainda que se leve em conta a proporcionalidade elevada de deputados de estados pequenos no nosso sistema de representação política, tanto da Câmara de Deputados quanto no Senado Federal. Mas esse dilema pode diferir para os estados pequenos. Porque eles prefeririam abrir mão de autonomia legislativa em favor do conjunto dos estados e não em favor da União? (p.e., modelos fundão, fundinho, travessia, PEC 41/03 *versus* modelos Pedro Parente 2 e barquinho). Para um estado pequeno é melhor receber recursos de um fundo gerido pelos estados (p.e., fundão e fundinho) ou de um fundo gerido pela união? O que motiva um estado pequeno a preferir um modelo que requer legislação conjunta e cobrança integral no estado de origem ao invés de um IVA partilhado entre a união e os estados? Seria porque no Brasil a união

é ainda menos cooperativa para com os estados do que eles próprios entre si? Os estados pequenos se sentem mais acolhidos no CONFAZ do que nas demais instituições? (lembrando que o voto de um estado pequeno no CONFAZ vale tanto quanto o de São Paulo). Ainda que procuremos levar em conta estas questões nesta conclusão, não temos a pretensão de identificar para cada modelo de ICMS a que tipo de estado ele convém, mas podemos sugerir que outros estudos o façam, com o foco mais dirigido para este aspecto em particular.

Para facilitar a análise das alternativas procuramos mapear e analisar os inúmeros modelos por razões que já explicamos como também para ampliar e diversificar o leque de opções. Embora ciente de que algumas alternativas não são recomendáveis para o Brasil, optamos por contemplá-las no estudo, seja porque este trabalho tem também um caráter histórico, seja porque elas podem ser submetidas criticamente ao leitor, bem como ser objeto de estudos mais aprofundados. Enfim, não podíamos ignorá-las. Assim, o trabalho contempla tanto experiências práticas quanto teóricas, havidas no Brasil e nos principais países federativos que têm imposto do tipo IVA na competência dos estados, como também na UE, seja esta competência exclusiva, concorrente com a união ou compartilhada com a união, tanto do ponto-de-vista legislativo quanto de administração tributária (arrecadação e fiscalização).

Dada a diversidade de alternativas, construímos, no final do capítulo quatro, quadros comparativos e analíticos, que facilitam a visualização dos modelos alternativos que foram estudados, de forma sintética. Seguimos critérios específicos de análise, vinculados aos objetivos pretendidos pelo estudo, de modo a que permitam fazer uma análise comparativa. Os modelos com a mesma ‘espinha dorsal’, pressupostos básicos, variáveis e princípios lógicos fundamentais foram agrupados, até porque a indicação por uma determinada solução pode aproveitar também atributos contemplados em modelo semelhante. Facilitou a tarefa o fato de termos adotado no capítulo quatro uma tipologia de análise compatível com os objetivos pretendidos, ressaltando-se a classificação dos modelos segundo o grau de autonomia para os estados, prestigiando o critério da competência para legislar o tributo, quais sejam: competência exclusiva da união; competência compartilhada entre a união e os estados; competência dos estados nos moldes do ICMS, que apesar de requerer uma LC nacional contempla maior grau de autonomia legislativa estadual; competência **conjunta** dos estados, que requer maior grau de harmonização e restrição à autonomia legislativa estadual (comportamento duas tipologias conforme seja o sujeito ativo o estado de origem ou o estado de destino cobrando no estado de origem).

Alguns modelos, p.e., os que pressupõem cobrança na origem, se assemelham quanto à afetação à autonomia, requerem legislação e alíquotas uniformes, mas diferem quanto à forma para partilhar a receita, de modo que esta então é que precisa ser distinguida, em seus aspectos operacionais, como no caso da dependência de informações, qualidade e disponibilidade das mesmas.

Feitos estes esclarecimentos podemos partir para o processo de apontar as soluções mais indicadas para o caso brasileiro e iniciamos pela chamada solução centralizada, que pode ser expressa através do modelo da proposta Pedro Parente 2 – PP2, e que comporta análise em conjunto com o sistema de IVA's do Canadá, no caso específico em que o governo federal legisla e cobra o seu IVA (*Goods and Services Tax – GST*) e também o IVA de três pequenas províncias marítimas (*Harmonized Sales Tax – HST*), na forma de adicional ao GST.

Vimos que a neutralidade de imposto tipo IVA é mais fácil de ser obtida nos países unitários, nos quais inexistente o problema de criar uma fonte própria e relevante de recursos para os estados. Quando o IVA é de competência federal apenas nas relações comerciais internacionais é necessário proceder ao ajuste fiscal de fronteira, regra geral operado mediante a desoneração das exportações e tributação das importações com igual carga tributária a que são submetidos os bens e serviços produzidos no país. Trata-se do princípio da não-discriminação que rege as regras internacionais de comércio, o princípio de tributação no País de destino. Em se tratando de IVA, neste caso, é quebrada a cadeia normal de débitos-créditos, a grande virtude do imposto para evitar a sonegação, mas os constrangimentos legais existentes nas relações comerciais internacionais, que por certo atrapalham o fluxo comercial, também permitem manter a sonegação sob controle e, a despeito, tem havido crescimento no comércio internacional de mercadorias, mesmo com ditos 'ajustes fiscais de fronteira'. Com o princípio de destino puro a autonomia tributária dos países pode ser preservada.

O caráter de imposto nacional do IVA sempre levou os especialistas em finanças públicas e tributação a recomendar a atribuição de competência à união para o IVA, uma opção por solução técnica e centralizada, que sem dúvida tem a vantagem de simplificar bastante o tributo para os contribuintes. Por isso é que surge com frequência proposta para atribuir a competência do ICMS ou IVA à união, com mecanismos de partilha tributária do produto da arrecadação entre as esferas de governo, segundo critérios estabelecidos, a chamada 'partilha tributária'. Há uma

séria restrição à autonomia dos estados, que então só pode ser exercida através da execução orçamentária, a despesa pública.

Vimos que se o ICMS ou IVA for de competência da união inexistente o problema da coordenação nas transações interestaduais, pois não existe fronteira interestadual para tributo federal, os estados se livram deste embaraço, mas eis outros problemas surgem, sendo os mais graves uma redução da autonomia dos estados além do que é necessário, e a disputa pela partilha em contexto de ausência de estatísticas adequadas, falta de cooperação e desigualdades inter e intra-regional intensas. Se o imposto fica mais simples para o contribuinte, toda a complicação é deslocada para os Entes Políticos, não esquecendo também que a responsabilidade fiscal na gerência de recurso público que é recebido por transferência é menor do que aquela que pode ser obtida em contexto de competências tributárias e esforços próprios de arrecadação.

A partir da década de 90: a) com os esforços de harmonização do IVA na UE, onde foram abolidos os ajustes de fronteira a partir de 1993 e o imposto tem a mesma problemática das federações; b) com aumento na tendência pela descentralização na execução das políticas públicas; c) com os avanços na área tecnológica que permitem melhoria em esforços de administração tributária permitindo um caráter mais pragmático à cooperação entre as jurisdições; entre outros fatores, tem havido uma tendência dos especialistas em admitir uma ‘solução descentralizada’ para a competência de imposto do tipo IVA, cenário em que a atribuição de competência aos estados deixou de ser considerada uma ‘aberração’, como o ICMS no Brasil era considerado. Os especialistas passam a concentrar esforços no estudo de alternativas que minimizam as distorções que a ‘solução descentralizada’ pode provocar, então que intensifica a problemática do *trade-off* entre autonomia e neutralidade. Alguma restrição à autonomia acaba sendo inevitável, pois na ausência de restrições ao livre trânsito das mercadorias e serviços uma jurisdição acaba interferindo na outra, as decisões tributárias de uma jurisdição acabam sendo exportadas para outra, provocando efeitos de substituição, afetando as decisões locais de investimento, interferindo na formação dos preços da firma, enfim, podendo gerar toda sorte de entraves à economia, um preço muito alto para a autonomia subnacional.

Pelo exposto então, podemos tirar **mais uma conclusão**, descartando modelo com solução centralizada, como o da proposta Pedro Parente 2, subscrita no Congresso Nacional pelo Executivo Federal em 1998, particularmente como solução para a mudança do ICMS nas

operações interestaduais. Informe-se que a adoção de IVA harmonizado no Canadá, o *Harmonized Sales Tax* - HST, só foi conseguida com três pequenas províncias e contemplou mecanismo de ressarcimento do governo federal para cobertura de eventuais perdas com a troca do IVV pelo HST.

Partimos então para as ‘soluções descentralizadas’ e que comporta inúmeras alternativas. Começamos por aquelas que mais preservam e até aumentam a autonomia dos estados. Trata-se dos modelos que classificamos no tópico de ICMS ou IVA de competência tributária dos estados com cobrança integral no estado de destino, e que reside no modelo de ‘alíquota zero’ ou ‘pagamento diferido’. Foi proposto formalmente no Brasil em 2000 pelo Senador Álvaro Dias, através de PRS, bem como é o sistema que vigora na UE, o chamado regime ‘transitório’, que dissemos está mais para ‘definitivo’. Antes descartamos a solução centralizada porque ela desequilibra o *trade-off* autonomia *versus* neutralidade, causando prejuízo muito elevado à autonomia. Desta feita, o problema é que o maior grau de autonomia só pode ser obtido às custas de muitos prejuízos à neutralidade. A cadeia normal de débitos-créditos do imposto é rompida gerando toda sorte de distorções econômicas e de aumento nas fraudes fiscais. No Brasil, os problemas já existentes no ICMS seriam potencializados, exceto no que se refere à guerra-fiscal, que seria desestimulada pois todo o produto da arrecadação das operações interestaduais pertenceria ao estado de destino. Na UE é o regime que vigora, pois é integrada por países soberanos, com uma cultura diferente, e que investem em administração tributária. Ainda assim há fraudes fiscais.

Referimos que vencidos os entraves políticos, no plano técnico mais que uma alternativa pode ser considerada apropriada desde que possa ser viabilizada no plano operacional. Por outro lado, uma solução menos adequada tecnicamente pode ser viabilizada por dispor em determinado momento de elementos suficientes que assegurem o seu funcionamento. No caso do modelo de ‘alíquota zero’, a virtude reside na automaticidade para atribuir o produto da arrecadação ao estado de destino, que então tanto tributa, como cobra e fica com a receita. Todavia, uma séria restrição operacional reside na ausência de ajustes fiscais de fronteira, então há livre trânsito de mercadorias, não se pode fazer analogia com a coordenação jurisdicional que é operada no comércio internacional.



Vimos que a UE eliminou as fronteiras fiscais entre os EM's em 1993. Em não havendo consenso e condições para adoção de um modelo de repartição, quer fosse com estatísticas macroeconômicas, quer fosse com câmara de compensação (bilateral ou multilateral), adotaram o modelo de 'alíquota zero' com 'pagamento diferido'. Em que pese inúmeras restrições a esta escolha, sendo a mais significativa a indução à sonegação, a UE construiu mecanismos de controle que atualmente dificultam abandonar o modelo tido como transitório. Há discussões e estudos para mudar, no sentido de tributar na origem e atribuir o produto da arrecadação ao EM de destino, mas não há confiança suficiente nos dados, menos ainda disposição política para tanta renúncia à autonomia por parte dos EM's. Este episódio demonstra quanto tempo é preciso para que as condições necessárias existam e permitam uma mudança concreta. Em 1997 deveria ter entrado em vigor na UE o princípio de origem para tributar e cobrar e de destino para alocar receita, mas até hoje não há indicação de que isto venha a ser feito, tão sedimentado está o modelo de 'alíquota zero', as instituições e as pessoas, em esforços que aperfeiçoam a sistemática atual e não as que dariam condições para substituí-la. Concluimos que a cultura europeia, mas principalmente um eficiente controle fiscal através da contabilidade das empresas, permite que o sistema funcione relativamente a contento, sendo contraditórias as informações disponíveis a respeito dos níveis de sonegação.

No Brasil, que desde o início do então ICM vigora o princípio de origem restrita, também não há condições para migrar para alternativa extrema e adotar o princípio de destino puro. As razões financeiras são as mesmas dos demais modelos que atribuem o produto da arrecadação ao estado de destino, com perdas de receita para os estados de origem, o que também é uma restrição, mas a maior delas é técnica, então podemos opinar com mais segurança. Vimos que não haveria como evitar o aumento das fraudes fiscais, tanto porque não há condições operacionais para os enormes esforços em fiscalização que seriam necessários, tanto porque, no Brasil, dissemos que uma questão cultural e institucional impede que mesmo com elevados investimentos e adequados instrumentos de administração tributária seja possível evitar a sonegação quando o sistema vai contra a lógica econômica. O modelo de 'alíquota zero' com 'pagamento diferido' deve ser rejeitado pelas mesmas e quase todas as razões que nos fizeram rejeitar a sistemática atual do ICMS, fartamente analisado nesta pesquisa. Se distorções no ICMS já ocorrem com alíquotas interestaduais de 7% e 12%, não é difícil de concluir que aumentariam com alíquota zero. Apenas uma ressalva e em comparação com o ICMS deve ser feita. Como o

modelo de alíquota zero é de destino puro, portanto pressupõe atribuição integral do produto da arrecadação ao estado de destino, não haveria estímulo para a ‘guerra fiscal’, de fato uma qualidade relevante. Todavia, todos os modelos que atribuem a receita integralmente ao estado de destino reduzem e até acabam com a ‘guerra’, não havendo necessidade de trocar a corrosão que a ela provoca nas receitas públicas pela corrosão da sonegação.

Passemos então para a análise de modelos que comportam uma solução menos descentralizada, de competência compartilhada entre a união e os estados, iniciando por fazer uma ressalva, pois dissemos que no Brasil a autonomia tem um vínculo estreito com a competência legislativa. Na hipótese de que esta seja exclusiva da união, sem nenhuma participação dos estados na elaboração legislativa, então com maior restrição à autonomia, há tributaristas que opinam não se tratar de fato de competência compartilhada, mas de competência exclusiva da união. Todavia, em se tratando de dois IVA’s, um estadual, outro federal, com os estados podendo administrar e fiscalizar o seu IVA, com relativa flexibilidade para variar as alíquotas internas (banda de alíquotas), bem como participando do processo de discussão legislativa, ainda que a norma tenha que ser harmonizada e uniforme a nível nacional, requisito ao qual já nos rendemos, acreditamos que se pode classificar um tal arranjo como sendo de competência compartilhada. Na versão de Emenda Aglutinativa à PEC 175/95 o ICMS da união seria legislado por Lei Federal e o ICMS dos estados por Lei Complementar e Regulamento Único editado pelo órgão colegiado dos estados, solução que preserva maior grau de autonomia e que difere da versão da PEC 175/95 aprovada na Comissão Especial de Reforma Tributária, em que os dois ICMS’s e o ICA eram regulamentados por Lei Federal.

Integrou esse bloco, de competência compartilhada, o modelo barquinho, bem como o *Compensating Value Added Tax* - CVAT e o *Shared Value Added Tax* – SVAT, ambos derivações do barquinho e que diferem deste apenas quanto ao grau de autonomia que pode ser conferido à esfera subnacional de governo em relação ao seu IVA, basicamente em relação às alíquotas nas operações internas e na participação da elaboração legislativa. Na solução compartilhada analisamos também o ‘IVA dual’ do Governo Federal do Canadá e Provincial de Quebec, respectivamente GST e QST, onde o governo federal legisla o seu IVA (GST) e a província de Quebec aplica o seu QST sobre a mesma base do GST, como também administra e cobra os dois IVA's.

A maior vantagem do modelo barquinho reside na sua inovação e automaticidade, na criatividade do caminho encontrado para operacionalizar o princípio do destino nas transações interestaduais. O barquinho consegue ao mesmo tempo ser princípio de destino puro do ponto-de-vista dos estados, pois em seu IVA é aplicada alíquota zero nas operações interestaduais, e princípio de origem puro do ponto-de-vista do contribuinte, pois nas operações interestaduais a alíquota é a mesma das operações internas, pois a alíquota interna do IVA estadual é somada à alíquota do IVA da união. Com isso a carga tributária dos dois IVA's somados é a mesma para o contribuinte, quer a operação seja interna quer seja interestadual. Tal arranjo então não apresenta problemas na coordenação interestadual, pois ela é operada pela união. A receita de cada estado guarda relação com o seu consumo interno, com todas as virtudes que já analisamos, como é o caso do desestímulo à guerra fiscal e uma equalização de recursos apropriada. O mecanismo é flexível, comporta a recomendação que fizemos de que pequena parcela do produto da arrecadação pertença ao estado de origem. Como no barquinho não é o estado de origem que tributa e cobra o imposto do estado de destino, a parcela do produto da arrecadação que poderia pertencer ao estado de origem seria para contribuir nos custos de infra-estrutura vinculados à produção.

O defeito do barquinho é o aumento das hipóteses de crédito acumulado, contra o IVA estadual para o contribuinte localizado no estado remetente e contra o IVA federal para o contribuinte localizado no estado adquirente. Esta é de fato uma restrição grave que nos fez prolongar a análise do barquinho e abusar da paciência do leitor no tópico 4.3.2.5. Apesar do problema, lá fizemos duas ressalvas importantes. Na primeira, que o acúmulo de crédito é inerente a todos os modelos que atribuem ao contribuinte o papel de operar a partilha de receita entre origem e destino e em que o produto da arrecadação pertence integralmente ou em proporção elevada ao estado de destino. Acúmulo de crédito pode ocorrer nos modelos da PEC 41/03, travessia, alíquota zero, e até mesmo no ICMS quando o contribuinte adquire no mercado interno, p.e., com alíquota de 18%, e remete para outros estados a 7% ou 12%. Por mais que na cultura do fisco dos estados haja resistência para devolução de créditos acumulados, é preciso ressaltar que apenas crédito cobrado na operação anterior no próprio estado precisa ser devolvido com o modelo barquinho e nos outros que também acumulam créditos. Conforme ARAUJO (2000, p.165) “Não se trata de criticar o modelo como um todo ou nem mesmo de não considerar a hipótese de sua adoção, mas sim de buscar instrumentos que possam equacionar um problema

que não é novidade na história tributária brasileira.” Na segunda ressalva a respeito dos créditos acumulados, dissemos que se a opção não for pelo princípio de destino integral no IVA estadual, se parte do produto da arrecadação pertencer ao estado de origem, minimiza o acúmulo de créditos. Por exemplo, se opção fosse pela proporcionalidade atual do ICMS, praticamente não há ocorrência de crédito acumulado, todavia defendemos que uma proporcionalidade maior seja alocada no estado de destino.

O modelo tem também a virtude de prescindir de qualquer mecanismo de partilha, pois esta é feita de forma automática, pelo contribuinte, cuja obrigação tributária resulta no princípio escolhido em relação à atribuição de receita. Então os estados se livram tanto do problema da coordenação das operações interestaduais quanto de fundos e encontro de contas para repartir o produto da arrecadação, qualquer que seja a modalidade e conforme voltaremos a abordar adiante, na análise dos demais modelos. Justamente por isso dissemos que com estes dois IVA's o sistema não é simplificado para o contribuinte tanto quanto seria desejável, sendo também um preço a ser pago, o qual pode ser reduzido se os dois IVA's forem bastante harmonizados e incidentes sobre a mesma base.

Estamos, portanto, manifestando nossa simpatia pelo barquinho, sem tomar ainda uma posição definitiva, pois temos mais alternativas a serem analisadas e comparadas.

Antes devemos analisar a diferença entre o barquinho o modelo de IVA dual GST/QST, que foi classificado no mesmo bloco de IVA's com competência compartilhada. Nas transações interestaduais entre contribuintes tem-se que:

- No 'IVA dual' a alíquota do QST (província de Quebec) = 0%; a alíquota do GST (governo federal) = 7%; Total = 7% (note-se: a alíquota do QST não é acrescida à alíquota do GST);
- No 'barquinho' a alíquota dos Estados = 0%; a alíquota da União = 20% (em exemplo hipotético de alíquota interna dos Estados de 15% e da União de 5%); Total = 20%

Há indicação de que o fato dos GST e QST serem relativamente harmonizados, incidentes sobre a mesma base, sendo os dois IVA's arrecadados e fiscalizados pela província de Quebec, permitindo um bem desenvolvido sistema de controle das operações interestaduais, viabilizado pelo cruzamento de informações, mantém sob controle as fraudes fiscais. Ora, entre o barquinho e o IVA dual GST/QST, o barquinho é mais adequado para o federalismo fiscal brasileiro porque a proteção que oferece contra a sonegação nas transações interestaduais é inerente à lógica do

modelo (a soma das alíquotas do Estado e da União é sempre a mesma para determinado produto, quer a operação seja dentro do Estado quer seja interestadual) então há uma proteção natural contra a sonegação, o modelo fica dependendo apenas de esforços de harmonização e cooperação fiscal, não significando que isto seja pouco, mas sim que os investimentos para controlar as fraudes não têm que ser tão elevados para os estados se defenderem de um sistema que induz os contribuintes a sonegarem. Já a eficácia do IVA dual GST/QST depende da cooperação entre os dois poderes políticos com competência para instituir os IVA's, esforços para uma adequada administração tributária, sendo que isto pode ser obtido também com o barquinho. Então com este tem-se um modelo mais adequado sem prejuízo para uma administração tributária eficiente. Mas tem-se reduzida a autonomia estadual, de modo que reaparece nosso conhecido dilema entre autonomia e neutralidade.

Então relutamos, melhor dizendo, temos um problema, porque no Brasil os Estados não querem (com)partilhar a competência de um imposto tipo IVA com a União. Também são contra a instituição de competências concorrentes que reduzem a produtividade fiscal de bases contributiva “nobres” do ICMS<sup>187</sup>, que BORDIN (2002) chama de *blue chips* do ICMS, em uma analogia ao mercado de capitais. Mas não esqueçamos que desde a EC 33/01 as ditas bases nobres do ICMS dos estados também foram invadidas pela união com a criação da CIDE-combustíveis. Os estados também resistem a esforços de harmonização que ameacem a autonomia estadual para legislar e estabelecer alíquotas. Esta postura tem sido mantida mesmo com a constatação, cada vez maior e à medida que os anos passam, de que a disputa entre a União os Estados para a tributação da dita ‘base consumo’ já foi há muito tempo deflagrada. E por que não dizer, também com os Municípios, já que nenhuma proposta de reforma tributária que propôs a extinção do ISS, incluindo os serviços sujeitos à sua incidência na base do IVA, obteve êxito. Continuemos pois analisando outros modelos alternativos para o IVA ou ICMS nas operações interestaduais, com o objetivo de conciliar da melhor forma que nos seja possível os princípios da autonomia e da neutralidade, lembrando que já nos rendemos, nesta mesma conclusão, à necessidade de redução da autonomia em favor da neutralidade, *vis a vis* a situação atual.

No ponto desta conclusão em que estamos falta ainda que nos posicionemos a respeito das alternativas que pressupõe a cobrança integral do ICMS ou IVA no estado de origem, e que também não são poucas, tanto é que tivemos que subdividir o que denominamos de ‘competência

---

<sup>187</sup> ICMS sobre combustíveis, energia elétrica e serviços de telecomunicações.

tributária **conjunta** dos estados' em dois tópicos. Um tratando dos modelos em que o sujeito ativo da obrigação tributária é o estado de origem, outro em que o sujeito ativo é o estado de destino, mas que cobra o seu imposto no estado de origem. No primeiro caso temos os modelos que requerem a instituição de mecanismos de partilha depois que o contribuinte recolhe o imposto integralmente no estado de origem, pois a repartição não é automaticamente operacionalizada pelo contribuinte. Trata-se dos modelos do tipo fundão, fundinho, coeficientes de participação e câmaras de compensação. No segundo caso temos os modelos em que a complicação da repartição é delegada ao contribuinte, que são os modelos travessia e o da PEC 41/03.

Antes de compará-los façamos duas considerações a respeito da cobrança no estado de origem. A primeira é que por tudo o que temos analisado é certo que em um mercado integrado, sem constrangimentos ao livre trânsito de mercadorias, a cobrança integral no estado de origem é a mais apropriada, pois permite obter neutralidade tributária, a tributação não provoca grandes modificações no comportamento dos agentes econômicos por razões de ordem exclusivamente tributária. A segunda, e que confirma a primeira, é que consideramos indispensável, no Brasil, que a alíquota seja a mesma para o contribuinte, quer a operação seja interna quer seja interestadual, tanto por razões econômicas como fiscais, neste último caso no sentido de desestimular a sonegação nas operações interestaduais. Esse atributo está presente nos modelos com cobrança na origem, bem como no barquinho.

Entre os modelos com cobrança na origem somos inclinados por aqueles que não delegam ao contribuinte a responsabilidade ou missão de repartir o produto da arrecadação entre os estados, porque tais modelos permitem uma simplificação tributária muito maior. Não obstante surge o problema da partilha entre os estados, é necessário escolher entre complicação para o contribuinte *versus* menos disputa federativa por partilha, ou seja, simplificação para o contribuinte *versus* complicação na partilha.

Começemos por tratar das alternativas que dependem da atuação do contribuinte para repartir o produto da arrecadação entre origem e destino, que são os modelos travessia e o da PEC 41/03 (bem como sua versão mais recente, a PEC 285/04). Em vista da similitude vamos nos referir apenas à PEC 41/03, até porque apenas esta recebeu contornos jurídicos mais precisos bem como roupagem formal no Congresso Nacional. Lembremos que o mecanismo reside em

adotar uma alíquota interestadual de referência, a qual pode ser desde zero até a escolha desejada, do produto da arrecadação que deve pertencer ao estado de origem. O contribuinte pode neutralizar os créditos de ICMS até o limite que pode ser absorvido no ICMS próprio do estado de origem e que esta alíquota de referência consegue comportar, e recolhe o saldo de imposto para os cofres do estado de origem. Esta é a primeira de duas obrigações tributárias, e nesta o sujeito ativo é o estado de origem. A segunda obrigação tributária reside no recolhimento, por parte deste mesmo contribuinte localizado no estado de origem, da diferença de imposto que pertence ao estado de destino, e que resulta da diferença de imposto como se a operação fosse interna e o imposto da operação interestadual. Nesta segunda obrigação tributária o sujeito ativo é o estado de destino, que cobra no estado de origem, uma espécie de substituição tributária da operação interestadual.

De fato é uma complicação para o contribuinte, e como já estamos convencidos de que nenhum dos modelos é isento de defeitos, neste o preço a ser pago para obter relativa neutralidade econômica e para livrar os estados do problema da disputa pela partilha é uma inevitável complexidade tributária. Outra restrição do modelo de ICMS para as operações interestaduais da PEC 41/03 é o nosso conhecido problema do aumento na ocorrência de créditos acumulados, tanto maior quanto maior for também a proporção de receita pertencente ao estado de destino, hipótese em que fica menor a margem de manobra para que os créditos do imposto possam ser neutralizados na primeira obrigação tributária, devida para o estado de origem. Para minimizar o acúmulo de créditos tem que ser adotada uma alíquota interestadual de referência elevada, como de fato o faz a versão da PEC 285/04, diferentemente do que estava inicialmente previsto na PEC 41/03, e que residia em adoção de alíquota de referência de 4%<sup>188</sup>. Com 4% de fato poderia haver acúmulo de crédito. Como os estados não se entenderam para adotar uma alíquota interestadual de referência de 4%, por causa das perdas financeiras que provocaria para alguns deles, a redação foi alterada e a versão da PEC de nº 285/04 prevê a mesma proporcionalidade existente no ICMS. Se isto por um lado resolve o problema do crédito acumulado, por outro mantém a munição para a guerra fiscal, pois proporção significativa da receita dos estados continua vinculada à produção. A restrição à ‘guerra’ não encontra suporte na lógica da repartição do produto da arrecadação, então fica dependente da eficácia dos mecanismos punitivos previstos de forma genérica na PEC 285/04 e a serem detalhados em Lei

---

<sup>188</sup> A alíquota de referência de 4% não estava explicitada na PEC 41/03. Integrou as negociações iniciais.

Complementar. Lembrando que, de todo modo, haverá uma transição de 11 anos para o término dos benefícios fiscais e que legislação proibitiva para a ‘guerra fiscal’ já existe no ICMS atual, resta ver se desta feita a Lei vai ‘colar’.

Não obstante e apesar das restrições, não podemos ignorar o já adiantado processo de discussão da PEC 41/03 (presentemente 285/04), iniciado há mais de dois anos (desde abr/03) e que não começou da ‘estaca zero’, pois se trata de proposta que dá continuidade ao processo de discussão havido em 1999 e 2000, e que parou na Emenda Aglutinativa para a PEC 175/95.

Deste modo, mesmo com problemas, não se pode minimizar o avanço que a PEC 285/04 pode representar em termos de relativa uniformidade e harmonização tributária no ICMS, ainda que seja provável que uma nova reforma seja inevitável, provavelmente antes que todos os efeitos do novo ICMS se façam sentir, haja vista a longa transição para o fim dos benefícios fiscais e outros aspectos contidos na transição da reforma, contemplados no ADCT do projeto.

Não é possível precisar datas, mas é provável que no Brasil tenha-se que reduzir as espécies tributárias incidentes sobre os bens e serviços, tanto com objetivo de simplificação, como para racionalizar a disputa pela tributação dos bens e serviços. Só IVA’s já são quatro entre impostos e contribuições (ICMS, IPI, PIS e COFINS). Outras espécies tributárias sobre bens e serviços são: ISS, CIDE-combustíveis, IOF e CPMF, sem esquecer que os impostos regulatórios sobre o comércio exterior também incidem nos bens e serviços.

Então, ainda que mais tarde seja necessário adotar alíquotas muito elevadas para o IVA, melhor dizendo, para os dois IVA’s, por ora não se pode menosprezar o avanço da PEC 285/04 em termos de harmonização tributária, redução da sonegação, bem como em neutralidade, pois as alíquotas interestaduais deixam de representar obstáculo para que os preços das firmas sejam uniformes em todas as operações (internas e interestaduais), atributos que temos considerado relevantes. O contribuinte já está consciente de que não adianta manter várias espécies tributárias separadas, seja na tentativa de aumentar a arrecadação, seja para disfarçar o tamanho da carga tributária incidente nos bens e serviços.

Com o corolário, pode-se ressaltar que o modelo da PEC 41/03, ao atribuir ao contribuinte a partilha de receita entre o estado de origem e de destino, porta a ilusão de uma partilha de receita teoricamente exata, com o pressuposto de que tal sistemática não porta o erro das estatísticas, as quais poderiam dar suporte a outros critérios de partilha. Considera-se que seria



melhor gastar energia para melhorar as estatísticas, permitindo um sistema menos oneroso para os contribuintes. Também seria mais seguro para os Estados, na medida em que restou demonstrado que a sistemática atual do ICMS, a qual também delega ao contribuinte a partilha de receita entre o estado de origem e de destino, tem ensejado que o contribuinte reparta a seu favor, sujeitando-se, em última instância, a uma menor carga tributária de ICMS, e não a favor dos estados ‘consumidores’.

Mas mesmo que a PEC 285/04 seja aprovada, em um futuro que não se reputa muito distante, cremos que será necessário optar por uma de duas alternativas que apontamos como recomendáveis, que podem cada uma comportar mais do que um modelo operacional para o caso das operações interestaduais, e que descrevemos a seguir.

A primeira das soluções é a adoção de dois IVA’s, um da união e outro do conjunto dos estados, incidentes sobre a mesma base (para ganhar em racionalidade e simplificação), com legislação nacional uniforme, em que a união e cada um dos estados administra o seu IVA, com apenas a união operando na coordenação interestadual dos dois IVA’s, através de modelo do tipo barquinho, mediante o qual a alíquota interestadual do IVA do estado remetente é zerada e automaticamente acrescida à alíquota do IVA da união, de modo que para o contribuinte incida sempre alíquota ‘cheia’, quer a operação seja dentro do estado quer seja interestadual, para evitar sonegação e distorções econômicas, assim facilitando e intensificando o comércio no país, como o deve ser em uma economia integrada. Estamos neste ponto, portanto, confirmado que o barquinho é uma das soluções mais adequadas para o ICMS ou IVA no Brasil.

Ainda que a distribuição de competência em vigor tenha que ser revista, esta revisão não implica em alterar a tradição histórica das unidades subnacionais de arrecadarem seus próprios impostos, mas apenas que o conceito de autonomia é reavaliado. Atinge a meta da coordenação interestadual e diminui os custos para implementar o princípio do destino, seja integral, seja parcial. Para que a autonomia seja mais preservada, é possível que a adoção dos dois IVA’s não esteja subordinada a lei federal, mas sim a duas normas, uma lei federal para o IVA da união e uma LC e regulamento único para o IVA dos estados. Esta modalidade de legislação estava prevista na PEC 175/95, na versão de Emenda Aglutinativa de mar/00.

Para restringir na prática a guerra fiscal, o produto da arrecadação deve pertencer na maior proporção ao estado de destino, caso em que surge o problema do crédito acumulado, conforme

já abordamos. Contudo, nenhum dos modelos analisados é isento de defeitos, sendo que este do crédito acumulado é inerente a todos aqueles que têm por pressuposto a cobrança na origem, e que atribuem elevada proporção de receita ao estado de destino, e que delegam ao contribuinte a tarefa da repartição (também acumula créditos o modelo de alíquota zero, já descartado). De um modo geral, então, acumulam créditos: barquinho, alíquota zero, certificado de crédito, coeficientes de participação, travessia e PEC 41/03.

A segunda solução que apontamos, não tem o risco dos créditos acumulados e permite uma grande simplificação tributária para os contribuintes. Trata-se dos demais modelos com cobrança integral no estado de origem e que dependem de instrumentos para fazer a partilha de receita entre os estados, e é claro, de condições políticas e instituições com legitimidade, competência e credibilidade para executar esta tarefa. Não ocorre o acúmulo de crédito porque não há interrupção na cadeia normal dos débitos-créditos do imposto que, na operação interestadual opera como um IVA nacional, como se fosse uma operação dentro do estado. Não é o contribuinte o responsável pela partilha de recursos entre origem e destino, mas sim os próprios Entes Políticos detentores da competência tributária, os Estados.

Nestes modelos não há a necessidade de dois IVA's (um da união outro dos estados), pois o IVA dos estados não precisa do IVA da união para fazer a coordenação interestadual. Ainda assim, para racionalizar as espécies tributárias sobre os bens e serviços, comporta a existência de dois IVA's coordenados e uniformes, com as características já apontadas como desejáveis. O estado de origem cobra tanto a operação interna como a interestadual, com a mesma alíquota, e o estado de destino suporta os créditos. A cadeia normal de débitos e créditos não é rompida por causa da operação interestadual. Mas o estado de origem tem que compensar o estado de destino pelos referidos créditos. A forma para fazer isso é através dos modelos que classificamos como sendo de 'competência tributária conjunta dos estados', com cobrança no estado de origem e no quais o sujeito ativo é também o estado de origem. Trata-se dos modelos do tipo fundo (fundão e fundinho 1), e do tipo encontro de contas (fundinho 2, coeficientes de participação, câmara bilateral de compensação, câmara multilateral de compensação e VIVAT).

Todavia, analisamos no trabalho que não há necessidade de que toda a arrecadação do imposto transite por um fundo, do tipo fundão, por várias razões. Uma delas é que não há necessidade de restringir tanto a autonomia estadual. Outra é que a disputa pela partilha é mais

acirrada pois o volume de recursos a ser partilhado com o fundão é muito superior ao dos demais modelos. Outra restrição do fundão é que é difícil assegurar esforços em administração tributária por parte dos estados para arrecadar, fiscalizar e ajuizar dinheiro que em um primeiro momento é de todos, ou seja, do conjunto dos estados. Essa restrição é tanto mais séria em países com pouca tradição de cooperação e laços federativos fortes. Deste modo, apenas o imposto das operações interestaduais deve ser objeto de encontro de contas ou destinação a fundo. O contribuinte recolhe o imposto normalmente para o estado de origem, entretanto presta informações detalhadas a respeito das transações interestaduais, pois são elas que dão suporte para a construção de estatísticas que permitem o cálculo do que pertence ao estado de destino mas que ingressou nos cofres do estado de origem.

Note-se que a exclusão do fundão das alternativas reputadas como viáveis significa também que não ousamos recomendar sistema do tipo alemão, ainda que sejamos obrigados a reconhecer que mesmo as demais modalidades restantes de partilha requerem cooperação entre os estados. É que neste aspecto em particular de partilha dos recursos de modelo do tipo fundinho há uma certa semelhança com o modelo alemão, então não se pode minimizar as dificuldades e a complexidade de tal arranjo, pois se por um lado o imposto fica bem mais simples para os contribuintes, por outro fica bem mais complicado para os estados partilharem o produto da arrecadação das operações interestaduais. O IVA alemão é legislado pela união e administrado pelos estados (que também arrecadam e fiscalizam outros impostos federais partilhados). Inexiste o problema nas operações interestaduais pois o IVA alemão é integralmente cobrado no estado de origem e partilhado verticalmente entre os três níveis de governo e horizontalmente entre os estados, com critérios diversos de equalização. Não vemos condições político-institucionais para tal sistema no Brasil, que tem problemas também na Alemanha, superados em vista de uma longa história de experiência de negociação, regulação, resolução de conflitos, bem como um sistema político de representação, parlamentarista, que além dos três poderes (executivo, legislativo e judiciário) conta com uma estrutura bicameral formada pelo Conselho Parlamentar (*Bundestag*) e pelo Conselho Federal (*Bundesrat*) que representa os estados, bem como por um Tribunal Constitucional Federal para resolução de conflitos intergovernamentais. Além do mais, as disparidades regionais não são muito acentuadas e o federalismo conta com as instituições descritas para imprimir formas cooperativas de relações governamentais. Então modelo do tipo fundão pode funcionar na Alemanha, mas não é factível no Brasil, não por razões técnicas mas

sim políticas. Mesmo na Alemanha vale lembrar os conflitos recentes quando as desigualdades aumentaram com a integração da parte oriental.

No Brasil é mais factível modelo do tipo encontro de contas, em que apenas o imposto das operações interestaduais é objeto de partilha entre os estados. Como a PEC 175/95 não foi aprovada, o fundinho não chegou a receber contornos mais precisos pois sua regulação era remetida à LC, então não existem detalhes operacionais. A versão de Emenda Aglutinativa da PEC previa três mecanismos alternativos que teriam que ser ‘desempatados’ pela LC: o barquinho, o fundinho 1 (em que os recursos das operações interestaduais transitariam por fundo) e fundinho 2 (em que a LC poderia estabelecer outros procedimentos, provavelmente do tipo encontro de contas).

A partilha dos recursos das operações interestaduais pode comportar tanto critérios quanto proporções variáveis, a depender da escolha desejada, seja em relação ao grau de aderência a determinados objetivos pretendidos, seja em relação ao maior ou menor grau de complexidade administrativa que cada um comporta, como é o caso de disponibilidade de informações e amadurecimento político-institucional.

Quando da discussão do fundão (que descartamos), discutia-se critério de partilha com base no consumo dos estados, calculado com o que foi chamado de ‘equação consumo’, composta por inúmeras variáveis para, com informações prestadas pelo próprio contribuinte, calcular o consumo de cada estado. Mas em se tratando de encontro de contas, não há que se recomendar critério que empregue estatísticas macroeconômicas de consumo (como a proposta da Comissão da EU em 1996), nem a ‘equação consumo’, população, etc. Há que se recomendar o emprego de variáveis mais compatíveis com o objeto, ou seja, apenas as transações interestaduais. Por ocasião da criação do fundinho, discutia-se a necessidade de aperfeiçoar as informações da Guia de Informação das Operações Interestaduais - GI, pois é este tipo de estatística que dá suporte para o cálculo da partilha. A partir do Convênio ICMS 57/95, esforços significativos e investimentos estão sendo feitos pelos estados para a implantação do Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA (uma espécie de *Vat Information Exchange System* - VIES, sistema da UE), e que pode se constituir em suporte para o encontro de contas. De uma forma ou de outra, trata-se sempre de identificar os valores de imposto com origem no fluxo das transações interestaduais,

que foram recolhidos pelo estado de origem, mas que pertencem ao estado de destino (no todo ou na maior parte).

Um dos modelos analisados no trabalho com estas características é o ‘coeficientes de participação’ e que contempla uma metodologia e cronograma mediante o qual as estatísticas do fluxo interestadual de comércio serviriam para fazer um encontro bilateral de contas: p.e., entre o estado A e o estado B; primeiro é apurado o saldo dos valores das transações tributadas (valores base de cálculo) entre eles; o estado superavitário (p.e., o estado A) deve compensar o estado deficitário (por consequência, o estado B), em período que seria definido, em montante correspondente a um percentual de participação em sua arrecadação mensal, percentual este que resultaria do coeficiente do cálculo do imposto relativo ao superávit na Balança Comercial Interestadual dividido pela arrecadação total do estado superavitário, no mesmo ano dos dados da balança. É uma espécie de câmara de compensação bilateral que evita que o encontro de contas tenha que ser feito operação a operação, superavitários depositando na câmara e deficitários retirando dela. Tenta simplificar utilizando estatísticas consolidadas do comércio interestadual.

Uma outra forma de partilha que integra a ‘família’ dos encontros de contras reside nas câmaras bilateral ou multilateral de compensação. São propostas feitas pela Comissão da UE, em 1985 (câmara bilateral) e em 1987 (câmara multilateral). A câmara é bem mais complexa e também mais precisa. Todas as operações são registradas e indicam o volume de recursos que deve ser depositado na câmara pelos estados superavitários e, por consequência, retirado pelos estados deficitários. Infelizmente, justamente por ser mais precisa, as contas nunca fecham. É que estes métodos requerem: a) que o que o estado A informe que remeteu para o estado B coincida com o que o estado B informa que adquiriu do estado A (câmara bilateral); b) ou que se utilize o que cada estado informa que remeteu (para os demais) e adquiriu (dos demais) e se calcule o seu saldo líquido. Se o estado for superavitário deposita na câmara, se for deficitário retira da câmara (câmara multilateral).

Nestas modalidades do tipo câmara de compensação foi analisada uma terceira forma de partilha, o *Viable Integrated VAT* - VIVAT, no qual a diferença de alíquota não é entre operação interna e interestadual mas sim entre operações para contribuintes e para não contribuintes, ou seja, conforme a natureza da operação. O grau de harmonização entre os membros é menor, requer uniformidade apenas das alíquotas das transações praticadas entre contribuintes do IVA e

com isso permite maior autonomia aos estados que então podem ter certa flexibilidade para variar as alíquotas das operações finais, as destinadas a não-contribuintes. Trata-se de modelo idealizado para facilitar a operacionalidade da câmara de compensação, pois a uniformidade das alíquotas em toda da UE nas operações entre contribuintes facilita a tarefa. Esta virtude, entretanto, é obtida às custas de uma maior complexidade para os contribuintes, que têm que distinguir se suas vendas são feitas para contribuintes ou para não-contribuintes, uma distinção bem mais complicada e vulnerável do que se a venda é interna ou interestadual.

Não é difícil concluir que qualquer que seja o método e os detalhes operacionais que utilizam como suporte as estatísticas das transações interestaduais, exigem: investimentos em administração tributária para poder dispor de informações de boa qualidade em relação ao fluxo das transações interestaduais; amadurecimento institucional, confiança, cooperação, integração, saiba-se lá quantos sinônimos são necessários para que possamos expressar os requisitos necessários em um ambiente institucional que precisa repartir dinheiros, aliás requisitos que precisam estar presentes em qualquer sistema de equalização de recursos. Em vista disso é que dissemos que este segundo conjunto de soluções não poderia ser implementado no ICMS em curto prazo e que não é à toa que a PEC 41/03 e 285/04 não optaram por este tipo de solução. Não é por desinformação que a ‘solução’ desembocou no modelo da PEC 41/03, em adiantado processo de discussão no Congresso Nacional, e que responsabiliza o contribuinte pela partilha (automática) entre origem e destino, impedindo uma simplificação tributária no ICMS, conforme fartamente comentamos.

Não adianta querer fugir da complexidade dos métodos de partilha indicados para modelos tipo fundinho 1 e encontro de contas, recomendando o uso de ‘estatísticas macroeconômicas’ como se elas portassem um saber e uma precisão que não possuem. Informamos que 75% da quota-parte estadual do IVA da Alemanha é dividido entre os estados de acordo com o número de habitantes. Pois bem, é uma estatística ‘macro’ e não se pode afirmar que seja impecável, que guarde correspondência adequada com o consumo dos estados, muito menos com as transações interestaduais tributadas.

Se alguma reforma do ICMS vier a contemplar uma das duas soluções mais adequadas que apontamos: barquinho e encontro de contas (fundinho, coeficiente de participação ou câmaras de compensação), há que ser considerado que nenhum deles sozinho dá conta do recado

do problema da equalização de recursos entre os estados, no Brasil. O ambiente institucional em 1999, na discussão da PEC 175/95, não favoreceu a adoção do barquinho, pois para perder o nível atual de autonomia, é preciso que os estados enxerguem o que estão ganhando em troca. Não havia confiança na união, ao contrário, os estados temiam que esta esfera superior de governo invadisse a ‘base consumo’ ficando com a maior parte da receita. Ora, então também havia o risco de perder dinheiro já que um IVA amplo requeria alíquotas extremamente elevadas para produzir os mesmos níveis de arrecadação. O barquinho funciona bem com princípio de destino para alocar a receita e isto é discutir uma transferência ainda maior de rendas dos estados dito ‘produtores’ para os dito ‘consumidores’. Isso é desejável, mas é necessário rediscutir “todo o sistema de equalização” no Brasil, incluindo as transferências constitucionais federais. Não dá para deixar fora da discussão coeficientes de participação no FPE congelados desde 1989, coeficientes da Lei Kandir congelados desde 1996, e assim por diante.

Ainda que cada um dos modelos analisados neste trabalho comporte a inclusão de impactos financeiros para os estados, não trilhamos este caminho, pois consideramos que a tarefa merece e requer que seja feito um estudo à parte. Dissemos que o ICMS das operações interestaduais é uma modalidade de equalização horizontal de recursos entre os estados. Recomendamos que uma proporção superior à atual, do produto da arrecadação, pertença ao estado de destino, o que permite ganho financeiro para os estados menores da federação, entretanto não dissemos para quais estados e em que proporção. O estudo não abordou as diversas formas de equalização de receitas existentes no Brasil, mas outros o fizeram e comprovaram inúmeras distorções existentes, acentuados desequilíbrios na distribuição das receitas orçamentárias *per capita* entre estados e entre municípios, decorrentes da concentração das bases tributárias e dos critérios adotados na repartição das transferências, a ponto de indicar que todo o sistema de repartição de recursos no Brasil precisa ser rediscutido, pois as soluções tópicas e as reformas tributárias pontuais não alteram o suficiente o quadro vigente. Assim, há necessidade de novos estudos, que contemplem também os impactos financeiros decorrentes das questões discutidas nesta dissertação, conjuntamente com outros instrumentos de equalização de receitas, para verificar o impacto final nas receitas efetivamente disponíveis por estados.

Um outro tema que pode ser objeto de estudo é a possível necessidade de instituir no Brasil, uma instância supranacional de resolução de conflitos entre os estados. Para fortalecer o federalismo fiscal brasileiro, para melhorar o papel a ser desempenhado pelo Órgão Colegiado de

que trata a PEC 41/03, ou mesmo através de outras instituições que dizem respeito ao ICMS como é o caso do CONFAZ, para alcançar os atributos que apontamos como necessários e desejáveis para que o ICMS possa melhorar tanto para os estados quanto para os contribuintes, consideramos que está a requerer a presença, nos referidos fóruns, de uma instância supranacional para mediar os conflitos, inevitáveis em um arranjo federativo, quanto mais com a desigualdade que marca os estados brasileiros, e que dificulta enormemente a obtenção de consenso. É necessário evitar que a cada pendenga tenha-se que recorrer ao judiciário, até porque não é desejável que esta instância de poder fique entupida de ADI de uns estados contra os outros. Uma instituição que tivesse o papel de mediar os conflitos, solucionar controvérsias, poderia facilitar as negociações. Os estados resistem bravamente a que o governo federal ‘se meta’ no CONFAZ. Todavia, como obter acordo em matérias que envolvem impacto financeiro, em que os 27 são parte interessada, e em que a unanimidade é regra para aprovação?

Paradoxalmente, uma das virtudes do federalismo é justamente a de poder ser um arranjo político que permite enfrentar de forma negociada, politicamente organizada, os conflitos internos. É um arranjo que permite a explicitação e a resolução de conflitos. Em que pese a experiência de quase 30 anos do CONFAZ, que exige unanimidade dos estados para aprovação de suas decisões, o fato da instituição, a exemplo de todas as corporações nacionais, ter sido tutelada pelo Estado durante mais da metade deste período, bem como a renovação sistemática de seus representantes (secretários de fazenda dos estados), dificulta que assuma um papel de articulador e porta-voz efetivo dos interesses dos estados de um modo geral e não apenas do interesse de cada estado em particular.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Jorge Ritter de. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004.

AFFONSO, Rui de Brito Alvares. *O Federalismo e as Teorias Hegemônicas da Economia do Setor Público na Segunda Metade do Século XX: um balanço crítico*. Tese de Doutorado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, 2003.

AFONSO, José Roberto; REZENDE, Fernando e VARSANO, Ricardo. *Reforma Tributária no Plano Constitucional: Uma Proposta Para o Debate*. Brasília: IPEA, Textos para Discussão, nº 606, novembro de 1998.

AGUIRRE, Basília M. Baptista; MORAES, Marcos Ribeiro. *Questão Federativa no Brasil: um “Estado das Artes” da teoria*. São Paulo: Revista de Economia Política, vol.17, nº 1, 1997.

ALEXANDRE, Mário Alberto. *A Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos*. Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1998 (mimeo)

ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Dissertação de Mestrado. Campinas: Universidade Estadual de Campinas/ Instituto de Economia, 2001.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA: Brasil - Mercosul - União Européia*. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário/Rumo, 1995.

\_\_\_\_\_. *Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *O direito tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates E. In *Revista de Direito Tributário*, nº 69, São Paulo: Malheiros, 1996.

ARAUJO, Erica A. *A Tributação do Consumo Pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão*. Dissertação de Mestrado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, 1999.

\_\_\_\_\_. *Tributação do Consumo em Federações: soluções alternativas – o IVA Dual*. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria Para Assuntos Fiscais, Boletim Informe-SF nº 9, março de 2000.

ARZUA, Heron; BARATTO, Gedalva. *O ICMS na Reforma Tributária - as operações interestaduais*. *Revista de Direito Tributário*, nº 87. São Paulo: Malheiros, abril de 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

BALASSA, Bela. *Teoria da Integração Econômica*. 3ª edição. Lisboa: LCE, 1961.

AZEVEDO, Paulo Furquim de. *A Nova Economia Institucional*. In: E. FARINA, P.F. AZEVEDO e M. S. SAES (orgs.): *Competitividade: mercado, estado e organizações*. São Paulo: Singular, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. revisada e atualizada por DERZI, Mizabel. Rio de Janeiro: Ed. Forence, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forence, 1974.

BARATTO, Gedalva. *‘Guerra Fiscal’ Entre os Estados para Atração de Investimentos Produtivos*. Trabalho do Curso Intensivo de Pós-Graduação em Administração Pública. Curitiba: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

BARATTO, Gedalva; CÓRDOVA, Homero de Arruda. *Avaliação Preliminar dos Subsídios do Governo Federal Para a Reforma Tributária*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, Nota Técnica nº 1/98, dezembro de 1998.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária Sugerida Pelo GT/47 da COTEPE/ICMS: avaliação do Estado do Paraná*. Curitiba: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, CAEC, julho de 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS – Transferência Entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte*. São Paulo: Cadernos de Direito Tributário nº 68, 1995.

BINS, Luiz Antônio. *A Tributação de Consumo no Brasil*. Monografia do Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1999.

BIRD, Richard M.. *Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment*. IMF Working Paper, 1999.

BIRD, Richard M.; GENDRON, P.P. *Dual VAT's and Cross-Border: two problems, one solution?* Universidade de Toronto: International Center for Tax Studies. Canadá: agosto de 1997 (mimeo).

BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugênio. *Tributação no Mercosul*. Unafisco Sindical, Tributação em Revista. Brasília: ano 5, nº 20, 1997.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A Reforma Tributária, O ICMS e o Pacto Federativo*. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Caderno de Estudos Econômico-Fiscal. Porto Alegre, nº IV, sem data.

\_\_\_\_\_. *Análise da Performance das “Blue-Chips” Tributárias*. Governo do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Caderno de Estudos Econômico-Fiscais. Porto Alegre: 2002.

BRASIL. *Constituição Federal De 1988*. Senado Federal, Secretaria Geral da Mesa in Normas Jurídicas em Texto Integral. Brasília: 1988.

\_\_\_\_\_. *II Plano Nacional de Desenvolvimento – 1975-79*. Brasília: setembro de 1974.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária ou Reforma Fiscal?*. Apresentação na Comissão Especial – Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A, 1995. Brasília: Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária – Nova proposta do Ministério da Fazenda*. Disponível na Internet. <http://www.fazenda.gov.br/portugues/reforma/emenda.html>. Brasília: Ministério da Fazenda, 01 de dezembro de 1998.

\_\_\_\_\_. *Projeto de Emenda Constitucional*. Brasília: Ministério da Fazenda, novembro de 1999.

BROSSARD, Paulo. *ICM – Desigualdade Antinacional*. Brasília: Senado Federal, 1980.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 175 de 1995*. Emenda Substitutiva Global do Deputado Antonio Kandir e outros. Brasília: abril de 1999.

\_\_\_\_\_. *Proposta de Emenda à Constituição nº 175 de 1995*. Substitutivos do Relator, Deputado Mussa Demes. Brasília: abril de 1999, outubro de 1999 e março de 2000.

CANO, Hugo González. *A Harmonização Tributária nos Processos de Integração Econômica*. Brasília: ESAF, Coleção Gerson Augusto da Silva, n.º 18, 1986.

\_\_\_\_\_. *La Armonización Tributaria y la Integración Económica*. Buenos Aires: Interoceanicas, 1994.

\_\_\_\_\_. *La Reforma Tributaria de Brasil y Posible Aplicación del Nuevo IVA Federal y Estadual para el Reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos*. Buenos Aires: Boletín de la DGI, n.º 513, September 1996.

\_\_\_\_\_. *Informe Sobre la Situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del MERCOSUR (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay)*. Buenos Aires: Banco Interamericano de Desarrollo, março de 2001.

\_\_\_\_\_. *A Situação Atual da Tributação nos Países Membros do Mercosul*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (Org.). *Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. *A Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap : Fapesp; Brasília: IPEA, 2000.

COELHO, Carlos Nayro de Azevedo. *Uma Análise Econômica do Imposto Sobre o Valor Adicionado no Brasil*. Coleção Análise e Pesquisa. Brasília: Comissão de Financiamento da Produção, nº 22, 1980.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COMISION DE ASPECTOS TRIBUTARIOS. *Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el MERCOSUR*. 1994. (mimeo).

\_\_\_\_\_. *Parte Quarta: La armonización de los impuestos selectivos o específicos en el MERCOSUR*. 1994 (mimeo).

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS - COTEPE/ICMS. *Emenda Constitucional Kandir de Abril de 1999 - Comentários*. Brasília: GT-47 - Reforma Tributária, 12 a 14 de maio de 1999.

COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu: a realização do mercado interno*. COM(85) 310 final. Bruxelas: setembro de 1996.

\_\_\_\_\_. *Um Sistema Comum do IVA: programa para o mercado único*. COM(96) 328 final. Bruxelas: 1996.

COSTA, Gustavo Cavalcanti. *Os Principais Aspectos Federativos da Reforma Tributária*. Seminário Sobre a Reforma Tributária. Recife: Câmara Americana de Comércio - AMCHAM-PE, março de 2003.

COSTA, Ramon Valdes. *Impuesto a la Circulacion de Bienes y Servicios*. Manuales Impositivos nº 02. Montevideo: Fundacion de Cultura Universitária, 1972.

COURCHENE, Thomas J.. *Federalismo e a Nova Ordem Econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). *Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Fundamentos da Tributação Ampla das Importações pelo ICMS e pelo IPI*. In Revista de Direito Tributário, nº 69. São Paulo: Malheiros, 1996.

ENDE, Eneida Orenstein. *As Propostas de Alteração do Sistema Tributário Constitucional Defendidas Por Pernambuco*. In Reforma Tributária: estudos e propostas. Estudos e Pesquisas nº 13. Recife: Secretaria de Fazenda de Pernambuco, Instituto de Administração Fazendária, nov. de 1994.

FENOCHIETTO, Ricardo e PESSINO, Carola. *The Shared Value Added Tax: how it works and why it is best tool for optimal fiscal federalism in countries whith conumption based taxes*. Buenos Aires: CEMA, 2000 (mimeo).

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988: ICMS – não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. São Paulo: Atlas, 1990.

FERREIRA, Sergio Guimarães. *Federalismo Fiscal - Resenha: Richard Bird, Repensando Tributação Subnacional*. Rio de Janeiro: BNDES, Secretaria Para Assuntos Fiscais – SF nº 12, março de 2000.

FIANI, Ronaldo. *Teoria dos Custos de Transação*. In KUPFER, D. & HASENCLEVER, L. (orgs.), *Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

FIORI, José Luís. *Os moedeiros falsos*. 2ª ed.. Petrópolis: ed. Vozes, 1997.

FISCHER, Octávio Campos. *Aula do Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo*. Curitiba: Faculdades Curitiba, 2000.

FÖTTINGER, Wolfgang; SPAHN, Paul Bernard. *Germany*. In: TER-MINASSIAN, Teresa. (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: IMF, 1997.

FROSSARD, Denise. *Voto Divergente à Admissibilidade da Emenda Constitucional 41/2003*. Comissão de Constituição, Justiça e Redação. Brasília: Câmara dos Deputados, 28 de maio de 2003.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: ed. Campus, 2000.

GRIECO, Francisco de Assis. *O Brasil e a Globalização Econômica*. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

GRILLO, Fabio Artigas. *Avaliação e Perspectivas da Harmonização Tributária sobre o Consumo e a Renda no Âmbito do Mercosul*. Brasília: IX Prêmio Tesouro Nacional, 2004.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *O Sistema Tributário Como Fator de Integração Econômica*. Palestra do Projeto ESAF/União Européia de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro. Curitiba: agosto de 2004.

JAEGER, Eduardo. *A Tributação Sobre o Consumo no MERCOSUL: um obstáculo à integração?* Monografia do Curso de Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal. Brasília: ESAF, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais Tributários*. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Centro de Extensão Universitária, nº 18, 1993.

KEEN, Michael. *VIVAT, CVAT and all that: new forms of value-added tax for federal systems*. Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 2000.

KEEN, Michael; SMITH, S.. *The Future of Value-Added Tax in The European Union*. In: *Economic Policy*. nº 23, 1996.

LACOMBE, Américo. *Obrigações Tributárias*. Ed. Obra jurídica, 2ª ed., 1986.

LAVALLE, Carlos Roberto da Silva. *Harmonização Tributária no Mercosul*. in MERCOSUL - Perspectivas da Integração. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

LIMA, Emanuel Vidal. *Imposto sobre o Valor Agregado*. Porto: Ed. Porto Editora Ltda, 1988.

LONGO, Carlos A.. *Controvérsias Sobre o ICM no Comércio Interestadual: uma resenha*. Rio de Janeiro: Pesquisa e Planejamento Econômico, 11(1), abril de 1981.

MACEDO, Mariano de Matos. *Políticas Estaduais de Desenvolvimento Industrial no Brasil: uma análise comparativa*. Sistema FIEMG, Instituto Euvaldo Lodi. Curitiba: março de 2004.

MAGALHÃES, João Paulo de Almeida. *Integrações Econômicas e Desenvolvimento*. Boletim de Integração Latino Americana, n. 13, 1994.

MCLURE, Charles. *Revenue Sharing: alternative to rational fiscal federalism?* Public Policy. Vol. XIX, n. 3, 1971.

\_\_\_\_\_. *The Tax on Value Added: Pros and Cós*. Washington: 1972.

\_\_\_\_\_. *The Value-Added Tax, Key to Deficit Reduction*. Washington D.C.: American Enterprise Institute, 1987.

\_\_\_\_\_. *The Tax Assignment Problem: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy*. Stanford California: Hoover Institutron Preers, 1998a (mimeo).

\_\_\_\_\_. *From the Paper I will Present in Brasilia*. Brasília: novembro de 1998b.

\_\_\_\_\_. *Protecting Dual VATs from Evasion on Cross-Border Trade: an addendum to Bird and Gendron*. Stanford California: Hoover Institutron Preers, 1999 (mimeo).

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MORAES, Marcos Ribeiro de. *As Relações Intergovernamentais na República Federal da Alemanha – uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Pesquisas nº 22, 2001.

MUSGRAVE, Richard. A. *Who Should Tax, Where and What?* In: McLure, C. E. *Tax Assignment in Federal Countries*, ed. by Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, 1983.

MUSGRAVE, Richard. A.; MUSGRAVE, P. B.. *Public Finance in Theory and Practice*. United States: McGraw-Hill, 1989.

NORTH, Douglass C.. *Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

OATES, Wallace e SCHWAB, Robert M.. *Economic Competition Among Jurisdictions: efficiency enhancing or distortion inducing?* In Journal of Public Economics, nº 35. North Holland: 1988.

*Taxing Consumption*. Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos - OCDE. Paris: 1988.

OLIVEIRA, Edson Luciani de. *O Imposto Sobre as Prestações de Serviço de Comunicação e a Internet*. 1ª ed..Curitiba: Juruá, 2003.

PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o Mercado Interno – reflexões sobre o regime transitório*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 178, 1998.

\_\_\_\_\_. *IVA – A Problemática da Localização das Prestações de Serviços e a Tributação das Telecomunicações e do Comércio Eletrônico*. Palestras do Projeto ESAF/União Européia de Apoio à Modernização do Sistema Fiscal Brasileiro. Curitiba: junho de 2005.

PANZARINI, Clóvis. *O Princípio de Destino Aplicado ao IVA*. São Paulo: Secretaria de Fazenda do Estado, 1993, (mimeo).

\_\_\_\_\_. *Programa televisivo ‘Passando a Limpo’*, de Boris Casoi. São Paulo: TV Bandeirantes, 20 de setembro de 2003.

PEDROSA, Ivo V. *ICMS: Repercussões Econômicas da Tributação Interestadual e Alternativas de Mudança*. Revista Econômica do Nordeste. Fortaleza: BNB/ETENE, v. 29, nº 3., jul-set de 1998.

\_\_\_\_\_. *O Regime de Compensação do ICMS Partilhado nas Transações Interestaduais*. RACE - Rede Acadêmica da Ciência Econômica. Disponível na Internet.<http://www.race.nuca.ie.ufrj.br>. 2000.

\_\_\_\_\_. *Reforma do ICMS: a câmara de compensação do imposto interestadual*. Núcleo de Pesquisa em Economia do Setor Público. Recife: maio de 2004. Disponível na Internet. <http://sites.uol.com.br/ivovpedrosa>.

PEDROSA, Ivo; CARVALHO, Maria R. de; OLIVEIRA, Maria de Fátima C. de. *Renúncia Fiscal do Estado de Pernambuco: estimativa referente ao ICMS de 1996*. Revista Brasileira de Administração Pública. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 34, nº 1, 2000.

PIANCASTELLI, Marcelo e PEROBELLI, Fernando. *ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal*. Texto para Discussão. Brasília: IPEA, nº 402, 1996.

PIFFANO, Horacio L.P. *¿Es el IVA Subnacional la Alternativa Preferible?* Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2001.

\_\_\_\_\_. *Reconsidering The Question: is subnational Value Added Tax the best alternative?* Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2003

PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul*. In: BRANDÃO, Antônio Salazar P.; PEREIRA, Lia Valls [orgs.]. MERCOSUL: perspectivas da integração. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.

PRADO, Sérgio. *Distribuição Intergovernamental de Recursos na Federação Brasileira*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil da Reforma Tributária. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2003.

PRINCHAK, Rogério de Faria. *Transferências Constitucionais de Efeito Redistributivo e Indicadores Sociais dos Municípios Baianos no Período 1998/2000: uma casualidade complexa*. Dissertação de Mestrado. Salvador: Universidade Federal da Bahia, Núcleo de Pós-Graduação em Administração, 2004.

QUADROS, W. L. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: uma análise da sistemática de tributação do consumo no Brasil*. Dissertação de Mestrado. Campinas: UNICAMP/ Instituto de Economia, maio de 1994.

RANGEL, Paulo Euclides; NETTO, João da Silva Medeiros. *Reforma Tributária: breve notícia sobre oito anos de trabalhos no âmbito da câmara dos deputados*. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Ed. Atlas, 1983.

\_\_\_\_\_. *A Moderna Tributação do Consumo*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, n.º 303, 1993.

REZENDE, Fernando e OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). *Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil da Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2003.

REZENDE, Fernando e AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: desafios e perspectivas*. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto (orgs.). Federalismo e Integração Econômica Regional – Desafios Para o Mercosul. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenaur Stiftung, 2004.

ROCCA, Carlos Antonio. *Imposto de Circulação de Mercadorias e o Desenvolvimento Nacional*. Revista de Finanças Públicas n° 308, mar/abr de 1972.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SALGADO, Lucia Helena. *A Economia Política da Ação Antitruste*. São Paulo: Singular, 1997.

SAMPAIO, Cid. Diário de Pernambuco. Recife: 13 de dezembro de 1973.

SANDE, Luiz. *O Nordeste e Alíquota Interestadual do ICM*. Revista de Finanças Públicas n° 308, mar/abr de 1972.



SANTOS, Antonio Carlos. *Integração Européia e Abolição das Fronteiras Fiscais: do princípio de destino ao princípio de origem?* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral dos Impostos, nº 372, 1999.

SERRAGLIO, Osmar. *Relatório de Apreciação Prévia de Admissibilidade da Proposta de Emenda Constitucional nº 41, de 2003*. Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. Brasília: Câmara dos Deputados, maio de 2003.

SHOUP, C.S. *The Value added Tax and Developing Countries*. In: Research Observer, v.3, nº 2, July/1988.

SILVA, Gerson Augusto. *Estudos de Integração e de Harmonização Tributária*. In Coleção Gerson Augusto da Silva. Brasília: ESAF, 1983.

SMITH, S. *The Definitive Regime for VAT: assessment of the european commission's proposals*. The Institute for Fiscal Studies. Julho de 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público 11:16, 1970.

SRIVASTAVA, D. K.. *Primeiro Seminário Internacional: repartição intergovernamental de receitas em países de sistema federativo*. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, 30 de março de 2005.

STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: federações que restringem ou ampliam o poder do demos*. Disponível na Internet. <http://www.scielo.br>, acesso em 19/03/03.

TAIT, A.A.. *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Occasional Paper, nº 88, Washington: IMF, October, 1991.

THÉRET, Bruno. *O Federalismo Como Princípio de Regulação do Federalismo*. In Contexto Internacional. Rio de Janeiro: vol. 20, nº 1, janeiro/julho 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *A Compensação Financeira Devida na Exploração de Petróleo e Recursos Minerais e na Geração de Energia Elétrica*. Revista de Direito Tributário nº 74. Malheiros Editores, sem data.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário no MERCOSUL*. Palestra do Curso de Especialização em Direito Tributário Contemporâneo. Curitiba: Faculdade de Direito Curitiba, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *IVA, ICMS e IPI*. RABDT nº 1. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1995.

VARSAÑO, Ricardo. *Os Ajustamentos da Fronteira do ICM, o Comércio Interestadual e Internacional e a Autonomia Fiscal dos Estados*. Pesquisa e Planejamento Econômico, vol. 9, n.º 2, agosto de 1979.

\_\_\_\_\_. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, n.º 382, setembro de 1995.

\_\_\_\_\_. *A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Textos para Discussão. Brasília: IPEA, n.º 500, 1997.

\_\_\_\_\_. *IVA Compartilhado e Acúmulo de Créditos*. Brasília: 1999, mimeo.

\_\_\_\_\_. *Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: problems and a proposed solution*. Valdivia, ABCD-LAC Conference. Chile: 1999.

\_\_\_\_\_. *Brazil: Tax Reform and the "Fiscal War"*. In the Federations – What's New in Federalism Worldwide, vol. 1, n.º 3, Ottawa: Forum of Federations, março de 2001.

VIERA, José Roberto. *Princípios Constitucionais e Estado de Direito*. São Paulo: RT, n.º 54, 1990.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A Competição Tributária em Economias Federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro*. Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade de Brasília, Departamento de Economia, março de 1999.

WILBERG, Eunice. *Alíquota Interestadual do ICM*. Revista Paranaense de Desenvolvimento. Curitiba: BADEP, n.º 33, nov/dez de 1972.

WILLIAMSON, Oliver E.. *The Economic Institutions of Capitalism: firms, markets, relational contracting*. New York: The Free Press, 1985.

\_\_\_\_\_. *The Economics of Governance: Framework and implications* – in R.N. Langlois (ed), *Economics as a Process – Essays in the New Institutional Economics*. Cambridge: Cambridge University Press, 1986.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, DGCI, n.º 361 e 362, 1991.

## APÊNDICE 1 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Fonte: resumo feito também com base em BINS (1999, Anexo I, p.100-103)

**Anterioridade** (art.150, III, “b”, CF/88): Afora as exceções previstas no art. 150, § 1º, CF/88 e em relação às contribuições sociais cuja anterioridade equivale a 90 dias, os Entes Políticos só podem cobrar tributos no exercício financeiro posterior aquele em que foram instituídos ou aumentados. Não se confunde com o princípio da anualidade, pois no Brasil é desnecessária a autorização orçamentária para exigir tributos.

**Autonomia Municipal** (art.18, CF/88): Os Municípios também têm autonomia embora não façam parte da federação por não estarem presentes na votação da vontade jurídica nacional, por não terem representatividade no Congresso Nacional, daí porque não integram o pacto federativo. Mas os municípios ocupam posição privilegiada, conforme se observa pelo disposto nos art. 29 a 31 da CF/88, que lhes confere grande autonomia. Possuem competência legislativa própria e exclusiva para os fatos ocorridos em seu âmbito, regulados por meio de leis municipais.

**Capacidade Contributiva** (art.145, § 1º, CF/88): Os impostos devem ser graduados conforme a aptidão dos indivíduos para suportar o respectivo ônus tributário, sendo a que a manifestação exterior de riqueza está implícita em cada exigência impositiva. Visa exigir mais de quem pode mais e menos de quem pode menos, dando assim praticabilidade ao princípio da igualdade.

**Certeza do Direito** (art. 5º, XXXVI, CF/88): Para CARVALHO (1995, p.91) trata-se de “um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica”. Traduz a garantia efetiva de um certo direito e não a mera probabilidade deste.

**Federativo** (art. 1º, CF/88): A Federação Brasileira, “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”, é um dos pilares do edifício jurídico nacional. Os entes federativos devem obedecer e fazer obedecer a Lei Suprema ao mesmo tempo em que a autonomia é inerente a cada um, pois possuem competências legislativa, tributária e administrativa bem delineadas. É ainda assegurada a não-intervenção da União nos Estados e destes nos Municípios, salvo nos casos expressamente previstos na própria Constituição (arts. 34, 35 e 36 CF/88). Este princípio geral constitucional foi instituído como *cláusula pétrea* pelo legislador constituinte (art. 60, § 4º, I da CF/88) e dele emana o Federalismo Fiscal brasileiro, tema controvertido e atual, como o que diz respeito à discriminação de rendas entre as diversas Pessoas Políticas da Federação, sujeitos ativos dos tributos.

Igualdade (art. 5º, *caput*, CF/88): Direito fundamental, pois “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza ...”. Sua aplicação no campo dos tributos (art. 150, II CF/88) visa garantir tratamento igualitário aos que se encontrem em situações idênticas, bem como assegurar aos desiguais um tratamento diverso, ou ainda, como enunciado de Ruy Barbosa, citado por VIEIRA (1990, p.98) “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam ... Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, não igualdade real”.

Igualdade Tributária (art. 150, II, CF/88): Complementa o princípio da igualdade. É vedada a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Indisponibilidade do Interesse Público: Também implícito, reflete a atuação do Estado e dos respectivos administradores frente às atividades públicas. Desta forma, não têm aqueles o poder de dispor sobre estes.

Irretroatividade da Lei Tributária (art.150, III,“a”, CF/88): Completa o princípio da irretroatividade das leis, vedando à União, Estados, DF e Municípios a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Irretroatividade das Leis (art. 5º, XXXVI, CF/88): “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Visa a segurança jurídica e a certeza do direito. Já no art. 150, III, “a”, CF/88, temos o princípio aplicado à vedação de cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Isonomia das Pessoas Constitucionais: Princípio implícito no qual a União, os Estados, o DF e os Municípios têm garantida a sua isonomia forte nos princípios federativo e da autonomia municipal. Possuem autonomia legislativa e administrativa (art. 18, CF/88) e competências tributárias próprias (art. 145, CF/88). VIEIRA (1990, p.103) coloca que “tanto a União, quanto os Estados e os Municípios são pessoas políticas de Direito Constitucional que detêm faixas próprias de competência privativa, extraíndo-as todas diretamente do Estatuto Máximo [grifo do autor], em condições, portanto, de absoluta igualdade”.

Legalidade (art.5º, II, CF/88): É impraticável conseguir direitos subjetivos e deveres correlatos sem a expressa previsão legal, por isso o princípio é explícito: “Ninguém será obrigado a fazer ou

deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. VIEIRA (1990, p.97) atenta para a projeção deste princípio no capítulo tributário, art. 150, I, da CF/88 “configurando o Princípio da Estrita Legalidade da Tributação”, pois “é vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios: ... exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, ambos da CF/88): “Constitui diretriz de política fiscal que atende a fins econômicos visando impedir o efeito em cascata e o correspondente inchaço no preço dos bens e serviços. Afastada a tributação cumulativa, evita-se a integração vertical das empresas, com isso atendendo os princípios da Neutralidade, Livre Mercado e Proteção às Empresas de Pequeno Porte” (FERRAZ JUNIOR, 1990, p.67).

Não-Discriminação Tributária em Razão de Procedência ou Destino de Bens e Serviços de Qualquer Natureza (art.152, CF/88): Os entes tributantes não podem diferenciar seus níveis de tributação em função de mera distinção de origem ou destino dos bens ou serviços. Consideradas algumas disposições contrárias da própria CF/88, como o caso das alíquotas interestaduais do ICMS, não pode tal postulado ser tido como absoluto.

Progressividade: “... consiste na determinação de que a tributação deverá ser mais elevada à medida em que se amplie a dimensão da riqueza tributada ... se refere exclusivamente aos tributos cuja hipótese de incidência seja norteadada pelo princípio da capacidade contributiva” (JUSTEN FILHO, 1993, p.145). Podemos ver o princípio expressamente na CF/88 nos arts. 153, § 2º, I; 156, § 1º e 153, § 4º; respectivamente para o IR, Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR). “... Quanto aos demais impostos, a progressividade incidirá sempre que possível” (p.146).

Proibição de Tributo com Efeito de Confisco (art. 150, IV, CF/88): Segundo muitos autores visa advertir que toda exigência tributária deve ter limites, em que pese a dificuldade para estipulá-los, que varia segundo os antagônicos interesses envolvidos.

Republicano (art. 1º CF/88): igualdade tributária a que devem ser submetidos todos os cidadãos, independentemente de situação social, de forma a alcançar a totalidade da nação de forma isonômica e justa. Para CARRAZA (1993, p.40) “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

Reserva Legal (art. 150, I, CF/88): Apenas a lei pode instituir ou aumentar tributos. A Lei tributária deve conter os elementos descritores do fato jurídico e os prescritores da relação

obrigacional. O CTN alargou as situações que necessitam de lei para terem validade (art. 97) e a EC nº 3/93, art. 150, § 6º, CF/88 estabeleceu a obrigatoriedade do princípio para a concessão de isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, anistias e remissões. Por outro lado a própria CF/88 faz exceções, como a prevista no art. 153, § 1º, que permite ao poder executivo federal alterar as alíquotas dos impostos especificados no dispositivo.

Segurança Jurídica (art. 5º, *caput*, CF/88): “... um dos valores supremos da sociedade brasileira” (VIEIRA, 1990, p.99), o princípio é identificado com a certeza do direito por nossos doutrinadores e inclui a “... idéia de previsibilidade da ação estatal” (art. 5º, XXXVI, CF/88). Previsibilidade que deve nortear todo o ordenamento jurídico entendido como regulador de condutas, de tal sorte que os indivíduos possam planejar suas atividades futuras com tranqüilidade, sem receio de serem atropelados por mudanças repentinas que possam trazer insegurança às relações jurídicas. Também diz respeito à certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, direitos adquiridos e da coisa julgada, que lhes dá a garantia do passado.

Seletividade (art. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, ambos da CF/88, respectivamente para o IPI e ICMS): Complementa o princípio da capacidade contributiva mediante aplicação do critério da essencialidade à tributação dos bens e serviços.

Supremacia do Interesse Público: Superioridade do interesse público em relação ao do particular, como forma de preponderância do social. Diretriz implícita, mas de fundamental ingerência em todas as regras de direito público. Outros princípios devem ser conjugados sem desconsiderar a supremacia do interesse público.

Territorialidade: Consiste na eficácia do poder vinculante de cada pessoa política ao seu limite geográfico. Assim, a lei federal vige na totalidade do território brasileiro; a estadual, no âmbito de suas fronteiras; e as municipais, aos seus estreitos limites municipais.

Uniformidade Geográfica (art. 151, I, CF/88): É vedado à União instituir tributos não-uniformes em todo território nacional ou que impliquem distinções prejudiciais entre Estados, DF ou Municípios, exceto os benefícios concedidos com objetivo de obter o equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico das regiões do País.

## LISTA DE ANEXOS

|   |     |
|---|-----|
| ANEXO 1 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO EXECUTIVO<br>FEDERAL EM DEZEMBRO DE 1998 (PROPOSTA PEDRO PARENTE 2) .....                             | 377 |
| ANEXO 2 - PEC 175/95 - EMENDA SUBSTITUTIVA GLOBAL DO DEPUTADO ANTONIO<br>KANDIR DE ABRIL DE 1999 .....  | 379 |
| ANEXO 3 - PEC 175/95 – VERSÃO DO RELATOR (MUSSA DEMES) DE ABRIL/99, DEPOIS<br>DE ACOLHIDAS SUGESTÕES CONTIDAS EM 98 EMENDAS SUBSCRITAS NO<br>CONGRESSO NACIONAL ..... | 381 |
| ANEXO 4 - PEC 175/95 – VERSÃO APROVADA NA COMISSÃO DE REFORMA<br>TRIBUTÁRIA EM OUTUBRO/99.....  | 383 |
| ANEXO 5 - PROJETO DE RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 54, DE 11/05/2000.....  | 387 |
| ANEXO 6 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO GRUPO DE<br>TRABALHO REFORMA TRIBUTÁRIA DA COTEPE/ICMS EM SET./99 .....                               | 388 |
| ANEXO 7 - PEC 175/95 - VERSÃO DE EMENDA AGLUTINATIVA, DE 02/03/00, DO<br>RELATORMUSSA DEMES.....  | 391 |
| ANEXO 8 - PEC 41/03 – VERSÃO ORIGINAL ENVIADA PELO GOVERNO FEDERAL À<br>CÂMARA DOS DEPUTADOS EM ABRIL DE 2003 .....   | 394 |
| ANEXO 9 - PEC 285/04 – VERSÃO DE 20/04/05, DE EMENDA AGLUTINATIVA GLOBAL, À<br>PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 285/04.....                                       | 396 |

ANEXO 1 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO EXECUTIVO FEDERAL EM DEZEMBRO DE 1998 (PROPOSTA PEDRO PARENTE 2) - DISPOSITIVOS PERTINENTES PARA O ESTUDO

“

*Art. 4º A Seção III do Capítulo I do Título VI da Constituição passa a vigorar com a seguinte redação:*

‘Seção III  
DO IMPOSTO DA FEDERAÇÃO

Art. 152. O imposto sobre operações relativas à circulação de bens, mercadorias e sobre prestações de serviços de qualquer natureza observará o seguinte:

- I – será partilhado entre a União, os Estados e o Distrito Federal;
- II – os Municípios participarão do produto de sua arrecadação na forma do disposto no art.158, IV;
- III – compete exclusivamente à União legislar sobre o imposto e editar os atos regulamentares necessários;
- IV – compete aos Estados e ao Distrito Federal:
  - a) promover a arrecadação e exercer a fiscalização pertinente;
  - b) o julgamento dos processos administrativos-fiscais;
- V – os Estados e o Distrito Federal, nos processos judiciais referentes ao imposto, terão legitimidade processual ativa e passiva;
- VI – será criado órgão, nos termos da lei, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, para apreciação de consultas formuladas por contribuintes, uniformização da jurisprudência administrativa e procedimentos e outras funções que lhe sejam atribuídas;
- VII – o imposto:
  - a) será uniforme para todos os bens, mercadorias e serviços, podendo a lei complementar admitir a fixação de alíquotas diferenciadas tendo em vista sua essencialidade;
  - b) será não-cumulativo;
  - c) incidirá sobre importações de bens, mercadorias e serviços do exterior, independente da qualificação ou condição jurídica do importador;
  - d) não incidirá sobre os bens, mercadorias e serviços destinados ao exterior, nem sobre o ouro nas hipóteses definidas no art. 153 § 4º;
- VIII – o imposto será exigido do contribuinte pela aplicação de uma única alíquota global, que será a resultante do somatório de uma alíquota básica com aquelas relativas aos adicionais a este imposto previstos nesta Constituição;
- IX – lei complementar:
  - a) estabelecerá outras hipóteses de não-incidência do imposto;
  - b) poderá prever a composição da alíquota básica por percentuais distintos, um para a União e outro para os Estados e o Distrito Federal, respeitado o disposto nos incisos VII, a, e VIII;
  - c) estabelecerá a forma de participação dos Estados e do Distrito Federal no processo de fixação das alíquotas do imposto;



- d) definirá seus contribuintes;
- e) disporá sobre substituição tributária nas hipóteses de fato gerador presumido e ocorrido;
- f) disciplinará o regime de compensação do imposto;
- g) fixará o local das operações relativas à circulação de bens e mercadorias e das prestações de serviços para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável e para fins de repartição do produto da arrecadação;
- h) estabelecerá as condições em que o contribuinte do imposto seja compensado pelo valor do imposto previsto no art. 156, III;

X – a parcela do produto da arrecadação do imposto pertencente aos Estados e ao Distrito Federal será entre eles distribuída de acordo com o local de destino dos bens, mercadorias ou serviços;

XI – a distribuição do produto da arrecadação do imposto entre seus beneficiários, incluindo a que se refere o inciso anterior, será orientada e supervisionada por órgão constituído por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal.’

.....

*Art. 7o Fica acrescentada a Seção VII ao Capítulo I do Título VI da Constituição, com a seguinte redação:*

#### ‘Seção VII DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

.....  
Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....  
IV – vinte e cinco por cento da parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de bens e mercadorias e sobre prestações de serviços de qualquer natureza, pertencente ao Estado.

.....  
§ 2o Lei complementar poderá prever sistema especial de repartição, entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive com vinculação parcial a finalidades específicas, para o produto da arrecadação do imposto previsto do art. 153, IV, incidente sobre derivados de petróleo, combustíveis e lubrificantes, caso, na mesma lei complementar, seja estabelecida sobre os mesmos a não-incidência do imposto de que trata o artigo 152.

.....’

*Art. 10. O art. 195 da Constituição passa a vigorar com as seguintes alterações:*

‘Art. 195 .....

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

.....  
b. operações relativas à circulação de bens, mercadorias e sobre prestações de serviços de qualquer natureza, na forma de um adicional ao imposto de que trata o art. 152;

.....’

*Art. 11. O art. 212 passa a vigorar com a seguinte alteração:*

‘Art. 212 .....

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte suplementar de financiamento recursos provenientes de um adicional do imposto de que trata o art. 152.’”

ANEXO 2 - PEC 175/95 - EMENDA SUBSTITUTIVA GLOBAL DO DEPUTADO ANTONIO KANDIR DE ABRIL DE 1999 - APENAS OS DISPOSITIVOS PERTINENTES PARA O ESTUDO

“

.....  
Art. 2º Acrescenta-se a Seção IV ao Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, integrada pelo art. 155, procedendo-se à renumeração das seções e artigos subseqüentes:

Seção IV

Do Imposto da União, dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. Compete à União instituir imposto, compartilhado com os Estados e o Distrito Federal, sobre a transferência de propriedade de bens móveis corpóreos e sobre a prestação onerosa de serviços, nesta incluída a cessão ou exploração econômica de bens incorpóreos, obedecido o seguinte:

I - o imposto será não cumulativo;

II - caberá à União expedir o regulamento e atos administrativos normativos, bem como responder a consultas concernentes ao imposto;

III - competirá aos Estados promover a arrecadação do imposto e exercer a fiscalização pertinente, sem prejuízo da fiscalização cumulativa ou supletiva da União nas transferências de propriedade de bens móveis corpóreos e prestações de serviços interestaduais e internacionais, podendo a União e os Estados celebrar convênios administrativos para regular o exercício da fiscalização em todas as transferências e prestações;

IV - os Estados manterão órgãos administrativos para decidir sobre impugnações dos contribuintes a exigências de imposto e penalidades;

V - a lei disporá sobre a criação, pela União, de órgão com participação de representantes da União, dos Estados e dos contribuintes, para resolver consultas, dar parecer prévio não conclusivo sobre atos administrativos normativos e exercer outras funções que ela lhe atribua;

VI - caberá à Justiça Estadual decidir sobre as ações concernentes ao imposto;

VII - a lei poderá determinar que o imposto se torne devido e exigível no momento da prática de atos preliminares da transferência de propriedade de bens móveis corpóreos;

VIII - a lei poderá equiparar à transferência de propriedade de bens móveis corpóreos:

a) a transmissão de título que os represente;

b) a remessa de bem móvel corpóreo que o contribuinte fizer a si mesmo, quer dentro, quer fora do Estado;

c) o recebimento, do exterior, de bens móveis corpóreos e de prestações de serviços, ainda que o remetente ou prestador seja o próprio destinatário;

d) o fornecimento de gás, energia elétrica, frio e calor;

IX - não serão tributadas:

a) as transferências de propriedade de bens móveis corpóreos nem as prestações de serviços, caso os bens ou serviços se destinem ao exterior;

b) as transferências de propriedade de bens móveis corpóreos resultantes de cisão, incorporação, fusão, extinção ou integralização de capital de sociedades;

X - as alíquotas poderão ser seletivas e serão uniformes em todo território nacional para as transferências de propriedade dos mesmos bens e prestações dos mesmos serviços, ressalvado o disposto no inciso XIII;

XI - a lei fixará pares de alíquotas, federal e estadual, não podendo a federal ser superior a cinquenta por cento da estadual, exceto nas transferências e prestações de que tratam os incisos XII, b, e XV;

XII - poderão ser fixados até quatro pares de alíquotas, além dos seguintes:

a) pares em que ambas são iguais a zero; e

b) especiais, aplicáveis a transferências de propriedade de combustíveis e lubrificantes, tabaco e seus produtos, bebidas e veículos automotores, especificados na lei;

XIII - lei estadual poderá aumentar ou reduzir em até vinte por cento a alíquota estadual fixada na forma do inciso XI, observadas as condições estabelecidas na lei federal e sem prejuízo do disposto nos incisos XV e XVI.

XIV - o sujeito passivo aplicará a alíquota federal e a estadual à mesma base e compensará o imposto anteriormente pago à União e ao Estado, com os a eles devidos, respectivamente;

XV - nas transferências e prestações interestaduais entre contribuintes, exceto nas mencionadas no inciso XVI, a alíquota estadual será eliminada e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota estadual fixada na forma do inciso XI;

XVI - nas transferências e prestações interestaduais a não contribuintes ou a contribuintes submetidos a um sistema simplificado que implique a não utilização do imposto anteriormente pago, será devido à União o imposto resultante da aplicação da alíquota estadual, utilizada a fixada na forma do inciso XI, ainda que exista a lei estadual mencionada no inciso XIII;

XVII - a União entregará aos Estados o produto da arrecadação do imposto a ela devido na forma do inciso anterior, em proporção às suas respectivas arrecadações do imposto de que trata este artigo;

XVIII - a isenção ou não-incidência será uniforme em todo o território nacional;

XIX - a lei disporá de modo a assegurar ao contribuinte a restituição do imposto que tiver sido pago em anteriores transferências de propriedade de bens móveis corpóreos e prestações de serviços, sempre que da não restituição resultarem cumulatividade ou ofensa a imunidade constitucional;

§ 1º Poderá ser estabelecido sistema simplificado pelo qual poderão optar a microempresa e a empresa de pequeno porte, assim definidas em lei, cuja atividade exclusiva seja o comércio varejista, vedada a opção de qualquer outra.

§ 2º Todas as referências feitas neste artigo à transferência de propriedade de bens móveis corpóreos entendem-se também feitas às modalidades a ela equiparadas no inciso VIII; e as feitas aos Estados entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

§ 3º Não poderão ser adotadas medidas provisórias com força de lei para dispor sobre o imposto.”

ANEXO 3 - PEC 175/95 – VERSÃO DO RELATOR (MUSSA DEMES) DE ABRIL/99, PÓS PP2 E ACOLHIDAS SUGESTÕES CONTIDAS EM 98 EMENDAS SUBSCRITAS NO CONGRESSO NACIONAL - APENAS OS DISPOSITIVOS PERTINENTES PARA O ESTUDO

“

*Art. 2º A Seção IV do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:*

#### ‘SEÇÃO IV DO IMPOSTO DA UNIÃO, DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. As operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, ficarão sujeitas a imposto, instituído e regulado em lei complementar, obedecido o seguinte:

I - o imposto será administrado, arrecadado e fiscalizado, no que lhes couber, pela União, pelos Estados e Distrito Federal, que celebrarão convênio, na forma da lei complementar, para assegurar a uniformidade de procedimentos administrativos e interpretações;

II - o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido, em cada operação ou prestação:

a) na determinação do imposto devido aos Estados e ao Distrito Federal, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, pelo mesmo Estado ou Distrito Federal, se internas, e por outros Estados ou pelo Distrito Federal, se interestaduais;

b) na determinação do imposto devido à União, com o montante por ela cobrado nas operações e prestações anteriores, internas ou interestaduais;

III - na compensação a que se refere o inciso anterior, se os créditos forem superiores aos débitos, a lei complementar prevista no *caput* deste artigo estabelecerá as formas de aproveitamento e de ressarcimento dos saldos;

IV - o imposto será seletivo, na forma estabelecida pela lei complementar de que trata o *caput* deste artigo;

V - consideram-se internas as operações de importação de mercadorias do exterior e as prestações de serviços iniciadas no exterior;

VI - o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior;

VII - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal e as da União serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo;

VIII - as alíquotas da União, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas em lei, vedada a edição de medida provisória, sendo admitida a faculdade de que trata o art. 153, § 1º;

IX - as alíquotas internas dos Estados e do Distrito Federal, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, e as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros, que observará, em relação às operações interestaduais, o seguinte:

a) não poderá estabelecer alíquotas superiores às internas;

- b) a alíquota da União será acrescida, automaticamente, dos pontos percentuais correspondentes à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- c) poderá eliminar as alíquotas, hipótese em que a alíquota da União aplicável a cada mercadoria ou serviço será acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota interna dos Estados e do Distrito Federal aplicável à mesma mercadoria ou serviço;
- d) poderá, alternativamente ao disposto nas alíneas anteriores, estabelecer alíquotas iguais às internas e procedimentos que atribuam, gradualmente, o produto da arrecadação da alíquota estadual e distrital federal, parcial ou totalmente, ao Estado ou ao Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria;

X - nas operações interestaduais de energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, a alíquota estadual e distrital federal será eliminada e acrescida à da União;

XI - a isenção ou não incidência será uniforme em todo o território nacional e, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) não impedirá o aproveitamento do crédito relativo às operações anteriores;

XII - lei complementar de que trata o *caput* deste artigo indicará o local das operações e prestações para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável;

XIII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte ou não contribuinte, pessoa física ou jurídica, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual;

XIV - na hipótese do inciso anterior, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devendo a lei complementar determinar o responsável pelo recolhimento.”

ANEXO 4 - PEC 175/95 – VERSÃO APROVADA NA COMISSÃO DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM OUTUBRO/99 – APENAS OS DISPOSITIVOS PERTINENTES PARA O ESTUDO

“.....

*Art. 2º A Seção IV do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:*

‘SEÇÃO IV  
DOS IMPOSTOS DA UNIÃO, DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 154. A União, os Estados e o Distrito Federal arrecadarão, compartilhadamente, impostos sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

II - operações relativas à circulação de combustíveis automotivos definidos em lei complementar.

§ 1º Os impostos previstos no incisos I e II observarão as seguintes normas comuns:

I - serão instituídos e regulados em lei complementar;

II - as alíquotas de cada mercadoria ou serviço serão uniformes em todo o território nacional;

III - a cada alíquota estadual corresponderá uma alíquota federal fixada em lei, sendo admitida, quanto a esta, a faculdade de que trata o art. 153, § 1º;

IV - as alíquotas dos Estados e do Distrito Federal serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros;

V - serão compensáveis entre si, nas hipóteses e condições estabelecidas pela lei complementar que regulamentar o imposto previsto no inciso I do *caput*:

a) as parcelas federais de ambos os impostos;

b) as parcelas estaduais de ambos os impostos;

VI - a lei complementar indicará as formas de compensação e aproveitamento dos impostos, assegurando:

a) compensação relativa ao imposto incidente sobre aquisições destinadas ao ativo permanente, obedecidos os critérios nela estabelecidos;

b) prioridade ao ressarcimento de saldo credor que venha a remanescer em poder do contribuinte em decorrência de operações ou prestações interestaduais ou para o exterior;

VII - não incidirão sobre a exportação de combustíveis automotivos e de mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurado o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

VIII - as alíquotas da União e as dos Estados e do Distrito Federal serão aplicadas sobre a mesma base de cálculo, admitida base de cálculo diferente se a parcela federal ou estadual do imposto for calculada através de alíquota específica;

IX - é vedada a concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal relativos à parcela estadual dos impostos, exceto se para reduzir a formação de saldos credores, nos casos indicados no inciso VI, "b";

X – compete aos Estados e ao Distrito Federal exercer a fiscalização, sem prejuízo de fiscalização suplementar da União, atendendo a critérios de especialização e integração, na forma da lei complementar;

XI - órgão do Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal decidirá o contencioso administrativo relativo aos impostos;

XII - será da competência da Justiça estadual o julgamento das ações relativas aos impostos;

XIII - lei complementar criará órgão colegiado com participação da União e, majoritária, dos Estados e do Distrito Federal, com atribuição, entre outras que indicar, de responder consultas;

XIV - caberá à União expedir o regulamento e os atos administrativos normativos, com a prévia audiência do órgão mencionado no inciso anterior.

§ 2º O imposto previsto no inciso I do *caput* observará, ainda, o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido, em cada operação ou prestação:

- a) na determinação da parcela devida aos Estados e ao Distrito Federal, com o montante por eles cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) na determinação da parcela devida à União, com o montante por ela cobrado nas operações e prestações anteriores;

II - a lei estadual poderá aumentar em até vinte por cento as alíquotas estaduais fixadas na forma do § 1º, IV, deste artigo, devendo o aumento atingir todas as alíquotas na mesma proporção;

III – as alíquotas federais e estaduais serão exclusivamente as seguintes:

- a) padrão, aplicável a todas as operações e prestações, exceto às mencionadas nas demais alíneas deste inciso;
- b) reduzida e ampliada, aplicáveis a operações e prestações estabelecidas em lei complementar;
- c) especial, destinada a conceder tratamento mais favorecido aos serviços de educação, aos gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar e à energia elétrica produzida por fontes eólica e solar, por biomassa e por pequenas centrais hidrelétricas;
- d) seletivas ou específicas, aplicáveis às operações relativas à circulação de tabaco e seus produtos, bebidas e energia elétrica e às prestações de serviços de comunicação, definidas em lei complementar;

IV - nas operações e prestações interestaduais entre contribuintes, a alíquota estadual será reduzida a zero e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota do Estado de origem;

V - nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte ou a contribuinte submetido a sistema simplificado que implique a não utilização do imposto anteriormente pago, será devido à União também o montante do imposto resultante da aplicação da alíquota do Estado de origem, assegurada a compensação prevista no inciso I, "a";

VI - no caso do inciso anterior, a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto calculado através da alíquota estadual, proporcionalmente às respectivas arrecadações do imposto;

VII - incidirá:

- a) sobre a importação de bem, mercadoria e serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior destinados a pessoa natural ou jurídica, qualquer que seja a finalidade, cabendo o montante do imposto cobrado através da alíquota estadual ao Estado ou ao Distrito Federal em que estiver situado o estabelecimento ou a residência do destinatário;

b) sobre a exploração, com ou sem cessão de direitos, de bens corpóreos ou incorpóreos, que assegurem a fruição ou criem utilidades por meios eletrônicos ou por quaisquer outros meios;

VIII - o imposto não incidirá:

- a) sobre a prestação de serviço de navegação aérea e marítima;
- b) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- c) sobre serviços de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita;

IX - a lei complementar poderá equiparar a operação ou prestação:

- a) a transmissão de título que represente a mercadoria;
- b) a transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular;
- c) o recebimento, do exterior, de bem, mercadoria ou serviço, ainda que o remetente ou prestador seja o destinatário;

X - poderá ser instituído regime simplificado de pagamento do imposto para os produtores rurais e empresas que exerçam exclusivamente atividades agropecuárias;

XI - a lei complementar:

- a) disporá sobre a atribuição prevista no art. 150, § 7º, no caso do imposto;
- b) definirá o regime de compensação do imposto;
- c) indicará o local de ocorrência das operações e prestações para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável;
- d) estabelecerá normas sobre a entrega dos recursos de que trata o inciso VI;
- e) poderá diferir o pagamento do imposto e dispensar o pagamento se a operação ou prestação seguinte destinar a mercadoria ou o serviço a outro Estado ou ao exterior;
- f) poderá determinar a não incidência do imposto no caso de serviço que constitua fato gerador da contribuição de que trata o art. 193, § 3º;
- g) poderá estabelecer procedimentos que atribuam o produto da arrecadação da alíquota estadual e distrital federal, ao Estado ou ao Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria;

XII - a isenção relativa à parcela do imposto arrecadada pela União e a não-incidência serão uniformes em todo o território nacional e, salvo determinação em contrário da lei complementar:

- a) não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretarão a anulação do crédito relativo às operações e prestações anteriores, exceto se a operação ou prestação seguinte destinar a mercadoria ou o serviço para outro Estado;

XIII - os saldos credores da parcela federal do imposto existente há mais de três meses poderão ser compensados com débitos do contribuinte relativos ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e às contribuições sociais de que trata o art. 149, § 1º, na forma estabelecida em lei complementar;

XIV - a compensação a que se refere o inciso anterior não poderá implicar redução de transferências federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;

XV - o imposto incidente sobre mercadorias e serviços adquiridos por produtores de hidrocarbonetos líquidos em estado natural será aproveitado na forma prevista na lei complementar de que trata o § 1º, I.

§ 3º O imposto previsto no inciso II do *caput* observará, ainda, o seguinte:



I – incidirá uma única vez desde a produção ou importação até o consumo final, e as alíquotas poderão ser seletivas;

II - os produtos por ele tributados não sofrerão a incidência de qualquer outro imposto ou contribuição, exceto dos impostos previstos no art. 153, I e II, e das contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico;

III - a parcela estadual do imposto será devida ao Estado consumidor do produto, na forma regulamentada em lei complementar;

IV - os hidrocarbonetos líquidos em estado natural não sofrerão a incidência de qualquer imposto ou contribuição, exceto dos impostos previstos no art. 153, I e II, e das contribuições de intervenção ambiental e no domínio econômico.

§ 4º O disposto no art. 102, § 2º, será aplicado também, quanto a seus efeitos e eficácia, às demais decisões definitivas de mérito do mesmo Tribunal, proferidas por pelo menos dois terços de seus membros, relativas aos impostos de que trata este artigo.”

## ANEXO 5 - PROJETO DE RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 54, DE 11/05/2000

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações que especifica.

O SENADO FEDERAL, nos termos do Art. 155, § 2º, incisos IV e V, alínea “a”, da Constituição Federal, resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aplicável às operações e prestações interestaduais, será de zero por cento.

§ 1º A alíquota a que se refere este artigo será de doze por cento, no ano 2000, reduzindo-se em um ponto percentual a cada ano, até atingir zero por cento, a partir de 2012, inclusive.

§ 2º Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota a que se refere este artigo será de sete por cento, no ano 2000, reduzindo-se em um ponto percentual a cada ano, até atingir zero por cento, a partir de 2007, inclusive.

Art. 2º A partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota mínima do imposto de que trata esta Resolução, aplicável às operações e prestações internas, será de doze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.”

ANEXO 6 - PEC 175/95 - REDAÇÃO DE EC SUBSTITUTIVA PROPOSTA PELO GRUPO DE TRABALHO REFORMA TRIBUTÁRIA DA COTEPE/ICMS EM SET/99 – DISPOSITIVOS PERTINENTES PARA O PRESENTE ESTUDO

*“Art. 1º. Os artigos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:*

Art.155.....

II – sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de qualquer natureza, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º .....

I - será instituído e regulado, conjuntamente pelos Estados e pelo Distrito Federal, mediante lei de competência exclusiva do Senado Federal, observado o seguinte:

a) a iniciativa da lei caberá, privativamente:

1) ao Conselho Nacional Executivo do imposto;

2) a mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;

3) a um terço, no mínimo, dos membros do Senado Federal;

b) o projeto será discutido e votado em dois turnos, considerando-se aprovado se obtiver, em ambos, a maioria absoluta dos votos dos membros do Senado Federal;

c) compete privativamente ao Conselho Nacional Executivo do imposto vetar, sancionar, promulgar e fazer publicar a lei, observado, no que couber, o disposto no artigo 66;

II – será administrado, arrecadado e fiscalizado pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos do regulamento;

III – incidirá também sobre:

a) a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior, por pessoa natural ou jurídica, ainda que para uso, consumo ou ativo fixo;

b) a prestação de serviço realizada ou iniciada no exterior;

c) a transferência de bem de uso, consumo ou ativo fixo ou de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa;

IV – não incidirá sobre:

a) as exportações para o exterior de mercadorias ou serviços;

b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 4º;

V – será não cumulativo, nos termos da lei complementar de que trata o inciso XIII deste parágrafo;

VI– será uniforme em todo território nacional, vedada a distinção de tratamento entre as operações e prestações internas, interestaduais e de importação;

VII – poderá ser seletivo;

VIII – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do próprio imposto;

IX – é vedada:

a) a concessão de isenção, diferimento, redução de base de cálculo e crédito outorgado, admitida a possibilidade de se permitir a opção pelo abatimento de percentagem fixa, a título de montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores;

b) a devolução do imposto, parcial ou total, direta ou indireta, condicionada ou não;

c) a concessão de qualquer outro incentivo ou benefício, fiscal ou financeiro com base no imposto, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus ou dilatação do prazo para o seu pagamento;

X – será exigido pela unidade da Federação de origem da operação ou prestação, observado o seguinte:

a) parcela do produto da arrecadação do imposto, definida pelo Conselho Nacional Executivo, será apropriada pela unidade da Federação que a realizar, a título de antecipação de receita;

b) o restante do valor arrecadado será repassado, pela unidade da Federação, diretamente a um fundo administrado pelo Conselho Nacional Executivo, para distribuição consoante o disposto no inciso seguinte, compensando-se os valores antecipados na forma da alínea anterior;

XI – o produto de sua arrecadação será atribuído integralmente ao Distrito Federal ou ao Estado onde ocorrer o consumo ou a utilização da mercadoria ou serviço, nos termos da lei complementar;

XII – terá processo administrativo tributário próprio e uniforme em todo território nacional.

XIII – cabe à lei complementar dispor sobre o imposto e, especialmente:

a) dispor sobre substituição tributária;

b) disciplinar o regime de compensação do imposto;

c) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

d) estabelecer sanções, inclusive a retenção dos valores devidos nos termos da alínea “b” do inciso X deste parágrafo, aplicáveis à unidade da Federação que descumprir a legislação do imposto;

§ 3º - Ao Conselho Nacional Executivo do imposto previsto no inciso II deste artigo, órgão composto por um representante de cada Estado e do Distrito Federal, além das atribuições previstas no inciso I do parágrafo anterior e daquelas estabelecidas em lei complementar, compete especialmente:

I – a iniciativa concorrente da lei complementar de que trata o inciso XIII do parágrafo anterior;

II – regulamentar a lei de que trata o inciso I do parágrafo anterior, bem como expedir atos normativos complementares;

III – aprovar, por, no mínimo, dois terços dos votos dos seus membros, o seu regimento interno;

IV – aplicar sanções aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos da lei complementar;

V – efetuar a distribuição do produto da arrecadação do imposto, consoante o disposto no inciso XI do parágrafo anterior;

VI – por órgão próprio, uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação relacionada com o imposto;

VII – por órgão próprio, julgar recurso diante de decisões divergentes de órgãos de julgamento administrativo de diferentes unidades da Federação;

VIII – deliberar pelos votos de seus membros, observados, no mínimo, os seguintes quoruns de aprovação:

a) quatro quintos para:

1) sancionar ou vetar projeto de lei de que trata o inciso I do parágrafo anterior;

2) regulamentar a lei de que trata o inciso I do parágrafo;

b) maioria absoluta, para a iniciativa de lei complementar e ordinária;

c) o fixado no regimento interno, dentre os previstos nas alíneas anteriores, para as demais matérias.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

ANEXO 7 - PEC 175/95 - VERSÃO DE EMENDA AGLUTINATIVA, DE 02/03/00, DO RELATOR MUSSA DEMES, PARA APRESENTAÇÃO EM PLENÁRIO DA CÂMARA – APENAS DISPOSITIVOS PERTINENTES

*“Art. 1º Os artigos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*‘Art. 153.....*

IV – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV;

I – terá os mesmos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto de que trata o art. 154;

II – poderá ter alíquotas seletivas ou específicas;

III – não incidirá sobre operações e prestações relativas a energia elétrica, petróleo e seus derivados, combustíveis, minerais do País e serviços de telecomunicações, assegurado, nos termos de lei complementar, o aproveitamento do imposto cobrado em operações e prestações anteriores;

IV – observará, também, as disposições contidas no art. 154, § 1º, II, III, IV, V e X, ‘a’, ‘b’, ‘c’, ‘e’, ‘f’ e ‘i’, e § 3º, I, ‘a’.

*Art. 2º A Seção IV do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:*

#### **‘SEÇÃO IV**

#### **DO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA CONJUNTA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

Art. 154. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto previsto neste artigo atenderá ao seguinte:

I – será instituído por lei estadual, que ratificará as normas estabelecidas em lei complementar;

II – incidirá, também, sobre a:

a) importação de bem, mercadoria ou serviço cuja prestação tenha se iniciado no exterior destinados a pessoa natural ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade;

b) exploração, com ou sem cessão de direitos, de bens corpóreos ou incorpóreos, que assegurem a fruição ou criem utilidades por meios eletrônicos ou por quaisquer outros;

c) transferência de bem ou mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;

III - não incidirá sobre:

a) a exportação para o exterior de mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurado, nos termos da lei complementar, o aproveitamento ou manutenção do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

c) os serviços de radiodifusão sonora e de transmissão de sons e imagens, de recepção livre e gratuita;

IV – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores;

V - é vedada a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito outorgado ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal equivalente que implique renúncia de receita;

VI - terá alíquotas fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução aprovada por dois terços de seus membros, de iniciativa privativa de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores dos Estados e do Distrito Federal, e uniformes em todo o território nacional por mercadoria ou serviço, vedada a distinção entre operações e prestações internas, interestaduais e de importação, ressalvado o disposto nos incisos VII e VIII;

VII - as alíquotas serão exclusivamente as fixadas para as seguintes classes:

a) padrão, aplicável a todas as operações e prestações, exceto em relação às mencionadas nas demais alíneas deste inciso;

b) reduzida, aplicável a operações e prestações com mercadorias ou serviços definidos em lei complementar;

c) ampliada, aplicável a operações e prestações com mercadorias ou serviços definidos em lei complementar;

d) especiais, destinadas a conceder tratamento mais favorecido à prestação de serviços de educação e de navegação aérea e marítima, e às operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar e energia elétrica produzida por fontes eólica e solar, por biomassa e por pequenas centrais hidrelétricas;

e) seletivas, aplicáveis às operações com tabaco e outros produtos de tabacaria, bebidas, energia elétrica e combustíveis, às prestações de serviços de comunicação e outras mercadorias ou serviços, conforme definido em lei complementar;

VIII - a lei estadual poderá aumentar, por classe, em até vinte por cento, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações internas e de importação;

XI - é permitida a concessão de subsídios financeiros à conta do orçamento do Estado ou do Distrito Federal;

X – a lei complementar:

a) disporá sobre a substituição tributária, a base de cálculo presumida a ela aplicável e os critérios para sua fixação;

b) disciplinará o regime de compensação do imposto;

c) garantirá o aproveitamento do crédito relativo à aquisição de bens para o ativo permanente;

d) disporá sobre as normas do regulamento comum aplicável aos Estados e ao Distrito Federal;

e) poderá definir regime especial de incidência e compensação no caso de serviços prestados pelas instituições indicadas no art. 192, I e II;

f) regulará a forma de concessão de opção pelo abatimento de percentagem fixa a título do montante do imposto cobrado em etapas anteriores;

g) indicará o local de ocorrência das operações e prestações, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável;

h) cominará sanções aos Estados e ao Distrito Federal ou aos seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto nos §§ 1º, V e 3º;

i) estabelecerá regime especial ou simplificado de tributação;

j) disporá sobre a criação e forma de funcionamento de órgão colegiado composto por um representante de cada Estado e do Distrito Federal, que terá atribuições de expedir o regulamento comum, único e uniforme, e demais normas necessárias à administração do imposto, bem como de administrar os fundos previstos no § 3º, I, 'b' e II;

k) poderá determinar a cobrança unifásica do imposto incidente sobre combustíveis automotivos, respeitada a distribuição da receita decorrente das operações interestaduais e a não-cumulatividade.

§ 2º Na forma de lei complementar, o imposto:

I – pertence ao Estado ou Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria ou do serviço;

II – poderá ter parcela da receita de que trata o inciso anterior, atribuída, nos termos da lei complementar, ao Estado ou ao Distrito Federal de origem da operação ou prestação, com a finalidade exclusiva de custear a fiscalização do imposto.

§ 3º Para assegurar o cumprimento do disposto no parágrafo anterior, a lei complementar especificará as operações e prestações em que se aplicará um ou outro dos seguintes procedimentos, observado o disposto no § 4º:

I – nas operações e prestações interestaduais:

a) destinadas a contribuinte, exceto os mencionados na alínea 'b', a alíquota do imposto será reduzida a zero e seus pontos percentuais acrescidos à alíquota do imposto previsto no art. 153, IV;

b) destinadas a não contribuinte ou a contribuinte submetido a regime simplificado que dispense a compensação prevista no § 1º, IV, o montante do imposto estadual será devido a fundo de natureza contábil, instituído pela lei complementar, entregue aos Estados e Distrito Federal;

II – poderá instituir fundo, constituído por receitas provenientes da arrecadação do imposto relativa às operações e prestações interestaduais.

§ 4º Em relação às operações e prestações interestaduais:

I – a lei complementar adequará os procedimentos mencionados no parágrafo anterior se utilizada a faculdade prevista no § 2º, II;

II – os montantes a serem entregues nos termos do § 3º, I, 'b', e II, não integrarão as disponibilidades de caixa do Estado ou do Distrito Federal responsável pela entrega;

III – poderão ser estabelecidos, pela lei complementar, outros procedimentos que atribuam o produto da arrecadação do imposto ao Estado ou ao Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria ou serviço.

§ 7º O disposto no art. 102, § 2º, será aplicado também, quanto a seus efeitos e eficácia, às demais decisões definitivas de mérito do mesmo Tribunal, proferidas por pelo menos dois terços de seus membros, relativas aos impostos de que tratam este artigo e o art. 153, IV.



ANEXO 8 - PEC 41/03 – VERSÃO ORIGINAL ENVIADA PELO GOVERNO FEDERAL À CÂMARA DOS DEPUTADOS EM ABRIL DE 2003 – APENAS OS DISPOSITIVOS PERTINENTES

“Art. 155. ....

§ 2º .....

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, conforme definido em lei complementar;

II - a não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, internas e interestaduais;

V - terá alíquotas internas uniformes em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco, observado o seguinte:

a) o regulamento de que trata o inciso VIII definirá a quais mercadorias, bens ou serviços serão aplicadas;

b) a menor alíquota será aplicada aos gêneros alimentícios de primeira necessidade definidos em lei complementar e aos bens, mercadorias e serviços definidos no regulamento de que trata o inciso VIII, prevalecendo sua aplicação mesmo nas operações interestaduais;

c) à exceção da alíquota prevista na alínea “b”, não poderão ser inferiores à maior alíquota estabelecida para operações e prestações interestaduais;

d) aplicam-se às operações a que se refere o inciso IX, “a”;

VI - relativamente a operações e prestações interestaduais, será observado o seguinte:

a) o imposto será cobrado no Estado de origem, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas em lei complementar;

b) caberá ao Estado de origem o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendendo, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando configure fato gerador dos dois impostos, nem o montante de imposto devido na forma da alínea seguinte;

c) caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre o montante que seria devido na operação ou prestação caso fosse interna, incluído o imposto sobre produtos industrializados em sua base de cálculo, e aquele devido pela aplicação da alíquota interestadual referido na alínea anterior;

d) nas operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá integralmente ao Estado de localização do destinatário;

e) a lei complementar definirá a forma como o imposto devido a que referem as alíneas “c” e “d” será atribuído ao respectivo Estado de localização do destinatário e poderá vedar que esse imposto seja objeto de compensação com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores e condicionar o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes ao seu pagamento;

f) somente será considerada interestadual a operação em que houver a efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado de onde se encontrem para o Estado de localização do destinatário,

assim considerado aquele onde ocorrer a entrega da mercadoria ou bem;

VII - não será objeto de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal ou financeiro que implique sua redução, exceto para atendimento ao disposto no art. 170, IX, hipótese na qual poderão ser aplicadas as restrições previstas na alíneas “a” e “b” do inciso II;

VIII - terá regulamento único, editado pelo órgão colegiado de que trata o inciso XII, “g”, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual;

IX.....

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

X - .....

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurado o aproveitamento ou a manutenção do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

XI - a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto;

XII - .....

a) definir fatos geradores e contribuintes do imposto;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado, de serviços e de mercadorias;

g) dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão colegiado integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade;

i) definir as bases de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre, inclusive nas hipóteses do inciso IX;

j) prever regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 170, IX;

l) prever sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal, ou aos seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto no inciso VII.

§ 4º .....

II - nas operações interestaduais, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

ANEXO 9 – PEC 285/04 – VERSÃO DE 20/04/05, DO RELATOR VIRGÍLIO GUIMARÃES, DE EMENDA AGLUTINATIVA GLOBAL AO SUBSTITUTIVO DA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER ÀS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO NºS 228-A E 255, DE 2004, ATUAL PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 285/04

(Nota: por tratar-se de assunto recente e de interesse mais imediato, mantivemos todos os dispositivos da PEC e não apenas os relacionados ao objeto do estudo).

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 34. ....

V - .....

c) reter parcela do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, devida a outra unidade da Federação;

“Art. 36. ....

V - no caso do art. 34, V, c, de solicitação do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

“Art. 61. ....

§ 3º Lei complementar que disciplinar o imposto previsto no art. 155, II, poderá, ainda, ser proposta por um terço dos Governadores de Estado e do Distrito Federal ou por mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.”

“Art.105. ....

III - .....

d) contrariar a regulamentação de que trata o art. 155, § 2º, VIII, ou lhe der interpretação divergente da que lhe tenha atribuído outro tribunal.

“Art. 150. ....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias retro enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, ressalvado o disposto no art. 155, § 2º, VII e suas alíneas.

“Art. 152-A. É vedado aos Estados e ao Distrito Federal, no exercício da competência prevista no art. 155, II, e § 2º, XI, dispor sobre matéria não relacionada na lei complementar de que trata o inciso XII ou na resolução de que trata o inciso IV, ambos do art. 155, § 2º, ou, ainda que relacionadas, possuam conteúdo ou forma diferentes daqueles nelas constantes.”

“Art.153. ....

§ 3º .....

V – não poderá ser utilizado para fins de aproveitamento de créditos decorrentes de incentivos fiscais atribuídos a contribuições sociais submetidas ao princípio da não-

cumulatividade.”

“Art.155. ....

§ 2º .....

II - a isenção e a não-incidência, salvo determinação em contrário da lei complementar:

c) não acarretarão anulação do crédito relativo a insumos, nas operações anteriores à saída da indústria, de papel destinado à impressão de jornais, livros e periódicos;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá:

a) as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, observando o limite mínimo de sete por cento e o máximo de vinte e cinco por cento;

b) relativamente às operações e prestações interestaduais, as alíquotas de referência, para efeito específico de determinação da parcela do imposto devida ao Estado de origem, nos termos do inciso VI, b;

V - terá alíquotas estabelecidas por mercadoria, bem ou serviço, observado o seguinte:

a) o órgão colegiado de que trata o inciso XII, g, definirá a quais mercadorias, bens e serviços serão aplicadas, devendo tal definição ser aprovada por resolução do Senado Federal, vedada alteração das definições;

b) o órgão de que trata o inciso XII, g, poderá redefinir para uma alíquota menor a alíquota aplicável a determinada mercadoria, bem ou serviço, bem como restabelecer a alíquota definida na forma da alínea a;

c) relativamente à energia elétrica, as alíquotas poderão ser diferenciadas em função da quantidade consumida e do tipo de consumo;

d) lei estadual poderá estabelecer adicional de até cinco pontos percentuais, aplicável a operações intra-estaduais relativas a combustíveis e a mais três mercadorias, bens ou serviços;

e) os adicionais do imposto serão aplicados independentemente do limite máximo previsto no inciso IV, a;

f) as alíquotas incidentes sobre os biocombustíveis não poderão ser superiores à menor alíquota aplicável aos combustíveis de origem fóssil, podendo igualar a alíquota desses quando a eles misturados;

VI - relativamente a operações e prestações interestaduais, será observado o seguinte:

a) o imposto será calculado pela aplicação da alíquota da mercadoria, bem ou serviço sobre a respectiva base de cálculo;

b) a parcela devida ao Estado de origem será obtida pela aplicação da alíquota de referência prevista no inciso IV, b, sobre a base de cálculo, que, para efeito de apuração dessa parcela, não compreenderá o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação ou prestação configure fato gerador dos dois impostos;

c) a parcela devida ao Estado de localização do destinatário, inclusive nas aquisições feitas por consumidor final na venda ou faturamento direto, será a diferença entre os montantes obtidos na forma das alíneas a e b;

d) quando for aplicada a menor alíquota, e essa for menor ou igual à alíquota de referência

aplicável, o imposto caberá integralmente ao Estado de origem;

e) a parcela do imposto a que se refere a alínea c não será objeto de compensação, pelo remetente, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores;

f) o imposto poderá ser cobrado no Estado de origem, nos termos de lei complementar;

g) lei complementar definirá a forma como o imposto devido a que se refere a alínea c será atribuído ao respectivo Estado ou Distrito Federal de localização do destinatário, podendo condicionar ao seu efetivo pagamento o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes;

h) somente será considerada interestadual a operação em que houver a efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado onde se encontrem para o Estado de localização do destinatário, assim considerado aquele onde ocorrer a entrega da mercadoria ou bem;

i) relativamente à prestação do serviço de transporte, somente será interestadual aquela vinculada a mercadorias, bens, valores, semoventes e pessoas, passageiros ou não, cuja contratação preveja como destino físico unidade da Federação diferente daquela onde se iniciou a prestação;

j) nas operações com gás natural e seus derivados, o imposto será devido na forma das alíneas a a c;

l) para efeito do disposto na alínea g, na hipótese de ser estabelecido um sistema de compensação de arrecadação entre as unidades da Federação de origem e de destino, poderá ser estabelecida exceção à regra prevista na alínea e, desde que assegurada a atribuição da integralidade da parcela do imposto a que se refere a alínea c ao Estado de localização do destinatário;

VII - não será objeto de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício, fiscal ou financeiro, vinculado ao imposto, exceto:

a) para atendimento ao disposto no art. 146, III, d, hipótese na qual poderão ser aplicadas as restrições previstas nas alíneas a e b do inciso II;

b) a isenção para operações e prestações definidas pelo órgão colegiado a que se refere o inciso XII, g;

c) nas hipóteses previstas em lei complementar, relacionadas com tratados e convenções internacionais, regimes aduaneiros especiais, áreas aduaneiras especiais, regimes de bagagem e outras situações especiais relativas às atividades de comércio exterior;

d) para atendimento de programas de incentivo à cultura e de assistência social, nos termos definidos em lei complementar;

VIII - terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual, ressalvado o previsto no inciso V, d;

IX - .....

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

c) sobre as transferências interestaduais de mercadorias e bens entre estabelecimentos do

mesmo titular;

XI - a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto na forma disciplinada pela lei complementar de que trata o inciso XII;

XII – .....

- a) definir fatos geradores e contribuintes do imposto;
- b) dispor sobre substituição tributária, inclusive, se for o caso, as hipóteses de transferência de responsabilidade pelo pagamento da parcela do imposto a que se refere o inciso VI, c;
- f) assegurar o aproveitamento do crédito relativo à remessa de serviços e de mercadorias para outro Estado, com a observância do disposto no inciso VI, e, e do crédito relativo ao montante cobrado nas operações anteriores decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente, segundo critérios que estabelecer;
- g) dispor sobre a competência e o funcionamento do órgão colegiado integrado por representante de cada Estado, do Distrito Federal e da União;
- h) disciplinar o processo administrativo-fiscal;
- i) definir as bases de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre, inclusive nas hipóteses do inciso IX;
- j) dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, d, e para definição de tratamento diferenciado para o produtor rural, pessoa física ou jurídica, segundo parâmetros e critérios que estabelecer;
- l) prever sanções, inclusive retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto no inciso VII;
- m) dispor sobre o processo administrativo de apuração das infrações da legislação do imposto praticadas pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo;
- n) definir a forma como o Estado de localização do destinatário exercerá a sujeição ativa na hipótese do inciso VI, c;
- o) prever a obrigatoriedade da prestação, por meio eletrônico, das informações relativas à realização de cada operação e prestação, no momento de sua realização, a sistema integrado de informações, disponível às administrações tributárias;

XIII - compete ao órgão colegiado de que trata o inciso XII, g, mediante aprovação pelo número de votos definido em lei complementar, observado o mínimo de quatro quintos de seus membros:

- a) editar a regulamentação de que trata o inciso VIII;
- b) autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º;
- c) estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;
- d) fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;
- e) estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização na hipótese do inciso VI, c.

§ 7º Ressalvado o disposto no § 2º, X, b, a incidência do imposto de que trata o inciso II do caput, sobre energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados:

I – ocorre em todas as etapas da circulação;

II - em relação à energia elétrica ocorre também nas etapas de produção, de transmissão, de distribuição, de conexão e de conversão, até a sua destinação final.” (NR)

“Art.158. ....

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados ou registrados em seus territórios;

“Art.159.....

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e nove por cento na seguinte forma:

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, com base na arrecadação de novembro a outubro, na primeira quinzena de dezembro de cada ano;

e) um por cento, nos termos de lei complementar, a fundos de desenvolvimento estaduais, destinado da seguinte forma:

e-1) oitenta e seis por cento, aos Estados abrangidos nos termos do inciso I, c, do caput;

e-2) sete por cento, aos Estados da Região Centro-Oeste;

e-3) sete por cento, de acordo com a referida lei complementar;

§ 5º Os recursos dos fundos de desenvolvimento estaduais mencionados no inciso I, e, serão destinados ao fomento da política de desenvolvimento regional, para aplicação exclusiva em investimentos em infra-estrutura, e não sofrerão afetação de qualquer natureza, exceto em relação ao pagamento de dívidas.

§ 6º Dos recursos de que trata o inciso I, e, vinte e cinco por cento deverão ser aplicados em Municípios, nos termos de leis estaduais.”

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei complementar, tratamento jurídico diferenciado e favorecido, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

“Art. 95. A regra enunciada no art. 150, III, c, da Constituição, não se aplica ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição, nos dois primeiros anos de vigência da lei complementar que o disciplinar.”

“Art. 96. Na hipótese de a entrega dos recursos a que se refere o art. 159, I, b, da Constituição, nos exercícios de 2005 e 2006, não alcançar o montante equivalente ao valor entregue no exercício de 2004, acrescido de um bilhão e quinhentos milhões de reais, a União complementar os recursos de modo a garantir a entrega desse montante, nos termos da lei.”

“Art. 97. Sobre o acréscimo de produção da exploração de gás natural e de petróleo, nas modalidades *royalties* e participação especial, a partir de 1º de janeiro de 2006, caberá aos

Estados produtores e confrontantes setenta e cinco por cento dos percentuais de distribuição, repassando a todos os Municípios dos Estados produtores e confrontantes o percentual de vinte e cinco por cento, até o prazo estipulado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficando a União com os vinte e cinco por cento restantes, sendo a distribuição aos Municípios da seguinte forma:

I – cinquenta por cento divididos igualmente entre todos os Municípios dos Estados produtores e confrontantes;

II – vinte por cento, de acordo com o disposto no art. 158, § único, da Constituição Federal;

III – vinte por cento, aos Municípios produtores e confrontantes;

IV – dez por cento, aos Municípios afetados pelas operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural na forma e critério estabelecido pela Agência Nacional do Petróleo.”

“Art. 98. Pelo período de onze anos contados da data da promulgação desta Emenda, a lei complementar que regulamentar o disposto no art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias poderá estabelecer fundo de compensação constituído por parcelas de impostos e contribuições, inclusive da União, podendo também garantir mediante ressarcimento o disposto no art. 155, § 2º, X, a.”

Art. 3º A transição do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição, para a forma definida nesta Emenda, observará o seguinte:

I - os incentivos e benefícios fiscais e financeiros concedidos ou autorizados mediante publicação em diário oficial até a data da promulgação desta Emenda, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ou nos termos de norma estadual ou distrital, ficam mantidos pelos prazos previstos nos respectivos atos concessórios, não podendo sua fruição ultrapassar os seguintes prazos, contados da data da promulgação desta Emenda:

a) para os destinados ao fomento industrial, agropecuário e aqueles vinculados à estrutura portuária, à cultura, ao esporte, a programas sociais, ao investimento em infra-estrutura rodoviária e em programa habitacional, inclusive os concedidos em caráter individual e os de natureza objetiva concedidos por produto, onze anos;

b) para os demais, até cinco anos;

II – fica vedada, a partir da promulgação desta Emenda, a concessão ou prorrogação de isenção, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativos ao imposto, inclusive a extensão a novos produtos ou serviços, ou a concessão, a novos contribuintes beneficiários, dos incentivos e benefícios fiscais mantidos na forma do inciso anterior;

III – o disposto no inciso II não se aplica às isenções definidas pelo órgão colegiado nos termos do art. 155, § 2º, VII, b.

IV – a lei complementar a que se refere o art. 155, § 2º, XII, disporá sobre o regime de transição, prevendo inclusive os critérios segundo os quais o órgão colegiado mencionado no art. 155, § 2º, XII, g, verificará o correto enquadramento dos benefícios previstos no inciso I, e estabelecerá os mecanismos necessários à sua consecução;

V – para efeito de aplicação do disposto no art. 155, § 2º, IV, b, da Constituição, para vigência nos cinco primeiros exercícios da exigência do imposto na forma dada por esta Emenda, as alíquotas de referência deverão ser fixadas de forma a manter equilíbrio com o sistema de partilha das alíquotas interestaduais vigentes na data da promulgação desta Emenda, salvo em



relação à fixação das alíquotas aplicáveis aos biocombustíveis;

VI – para efeito do disposto no art. 155, § 2º, XIII, d, da Constituição, o órgão colegiado de que trata o inciso XII, g, do mesmo parágrafo, poderá estabelecer um sistema de transição, definindo critérios para que os Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal fixem os prazos de pagamento;

VII – lei complementar poderá permitir a manutenção das exigências previstas na legislação estadual vigentes na data da promulgação desta Emenda, estabelecidas como condição à aplicação do diferimento do lançamento e pagamento do imposto.

Art. 4º A lei complementar a que se refere o art. 155, § 2º, XII, estabelecerá um sistema de apuração e de ressarcimento das eventuais reduções da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição, decorrentes das alterações introduzidas por esta Emenda, definindo montante orçamentário e critérios de entrega de recursos, vedada retenção ou contingenciamento de valores por parte da União.

Art. 5º A edição inaugural da regulamentação referida nos incisos V, a, VII, b, e XIII, a, do § 2º do art. 155 da Constituição, na forma dada por esta Emenda, bem como as alterações posteriores operadas durante os dois primeiros anos contados da data dessa edição, deverão observar o limite mínimo de aprovação de noventa e cinco por cento dos membros do órgão colegiado competente, nos termos de lei complementar.

Art. 6º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no prazo máximo de um ano, instituirão Lei Orgânica da Administração Tributária, que disporá sobre as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização de tributos, desenvolvidas exclusivamente por servidor público, titular de cargo efetivo, organizados em carreiras.

Art. 7º O art. 159, I, e, da Constituição, com redação dada por esta Emenda, somente produzirá efeitos a partir da exigência do imposto de que trata art. 155, II, com as alterações promovidas por esta Emenda.

§ 1º Até a exigência do imposto de que trata art. 155, II, com as alterações promovidas por esta Emenda, à parcela correspondente ao aumento da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados decorrente da extinção dos créditos de incentivos fiscais atribuídos a contribuições sociais submetidas ao princípio da não-cumulatividade, em conformidade com a regra contida no art. 153, § 3º, V, da Constituição, em substituição à destinação a que se refere o art. 159, I, da Constituição, aplica-se o seguinte:

I – quarenta e cinco por cento, nos termos de lei complementar, a fundos de desenvolvimento estaduais relativos aos Estados abrangidos no art. 159, I, c;

II – três por cento, conforme o disposto no art. 159, I, c.

§ 2º Para efeito de apuração da parcela do produto da arrecadação a que se refere o § 1º, será observado o seguinte:

I - será apurada a razão entre o valor dos créditos das contribuições sociais aproveitados no imposto sobre produtos industrializados no exercício de 2002 e o valor total das exportações brasileiras, convertido em moeda corrente nacional, do mesmo exercício;

II - o coeficiente calculado nos termos do inciso I será aplicado sobre as exportações nacionais, convertidas em moeda corrente nacional, do exercício de 2004;

III - o coeficiente representativo do aumento de arrecadação do imposto sobre produtos industrializados será obtido pela razão entre o valor calculado nos termos do inciso II e o valor da

arrecadação do imposto sobre produtos industrializados do exercício de 2004.

§ 3º O coeficiente obtido nos termos do § 2º será mantido como referência para apuração do valor para destinação nos termos do § 1º.

§ 4º O coeficiente de que trata o § 2º será calculado mediante apuração especial efetuada pelo Ministério da Fazenda e publicado no órgão oficial da União, no prazo de sessenta dias contados da promulgação desta Emenda.

§ 5º Enquanto lei complementar não definir os critérios de distribuição dos recursos de que trata este artigo, esses serão destinados a fundos de desenvolvimento estaduais na proporção dos respectivos coeficientes do Fundo de Participação dos Estados, da seguinte forma:

I – oitenta e seis por cento, aos Estados abrangidos pelo disposto no art. 159, I, c;

II – sete por cento, aos Estados do Centro-Oeste;

III – sete por cento, aos Estados das Regiões Sul e Sudeste, com prioridade para o Vale da Ribeira dos Estados do Paraná e de São Paulo, o Noroeste do Estado do Rio de Janeiro, o Oeste do Estado de Santa Catarina, a Metade Sul e o Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

§ 6º A destinação de recursos prevista no § 1º iniciar-se-á noventa dias a partir da data da promulgação desta Emenda e será integralmente mantida pelo prazo de seis anos contados da promulgação desta Emenda, reduzindo-se, a partir do sétimo ano, o montante calculado nos termos do § 2º em um quinto por ano, até a sua extinção, que ocorrerá em onze anos.

§ 7º Aos fundos de desenvolvimento estaduais previstos neste artigo aplica-se o disposto no art. 159, § 5º, da Constituição, com redação dada por esta Emenda.

§ 8º Dos recursos destinados na forma do § 1º, vinte e cinco por cento deverão ser aplicados em Municípios, nos termos de leis estaduais.

Art. 8º Pelo prazo de cinco anos contados da data da promulgação desta Emenda, os Estados e o Distrito Federal poderão oferecer recursos aos fundos de desenvolvimento estaduais previstos no art. 159, I, e, até o limite de cinco por cento da receita dos impostos previstos no art. 155, I, II e III, e das transferências de que tratam os incisos I, a, e II.

Parágrafo único. O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências aos Municípios previstas nos arts. 159, § 3º e 158, III e IV, nem do pagamento das dívidas.

Art. 9º No ano da promulgação desta Emenda, o repasse de recursos a que se refere o art. 159, I, d, da Constituição, com redação dada por esta Emenda, alcançará retroativamente todo o período mencionado no referido dispositivo e será efetuado até a primeira quinzena de janeiro do ano subsequente.

Art. 10. As alterações na redação dos incisos II, IV a IX, XI e XII, do § 2º do art. 155 da Constituição, produzirão efeitos a partir da vigência da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, da Constituição, com a redação dada por esta Emenda, não antes de 1º de janeiro de 2007, mantendo-se aplicáveis, até então, as redações vigentes até a data da promulgação desta Emenda.

Parágrafo único. A lei complementar referida no caput deverá ser apresentada no prazo de cento e vinte dias, contado da promulgação desta Emenda.

Art. 11. Ficam revogados a alínea e do inciso XII do § 2º e os §§ 4º e 5º do art. 155 todos da Constituição, a partir da produção dos efeitos dos dispositivos a que se refere o art. 10. Texto do Relator e Subcomissão em 20/04/05 às 1700h